Die Beziehungen zwischen Rechnungszweck und Rechnungsinhalt in der Kostenrechnung

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades
des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft
der Eberhard-Karls-Universität zu Tübingen

1974

vorgelegt von
Gerhard Schäfer
aus Esslingen/Neckar

1975

75 273

Die Beziehungen zwischen Rechnungszweck und Rechnungsinhalt in der Kostenrechnung

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades
des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft
der Eberhard-Karls-Universität zu Tübingen

vorgelegt von
Gerhard Schäfer
aus Esslingen/Neckar

1975

Dekan: Professor Dr. rer. pol. Heinz Langen
Erstberichterstatter: Professor Dr. rer. pol. Siegfried Menrad
Zweitberichterstatter: Professor Dr. rer. pol. Marcell Schweitzer

Tag der mündlichen Prüfung: 12. Juli 1974

Die Beziehungen zwischen Rechnungszweck und Rechnungsinhalt in der Kostenrechnung

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades
des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft
der Eberhard-Karls-Universität zu Tübingen

vorgelegt von
Gerhard Schäfer
aus Esslingen/Neckar

1975

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Dekan: Professor Dr. rer. pol. Heinz Langen
Erstberichterstatter: Professor Dr. rer. pol. Siegfried Menrad
Zweitberichterstatter: Professor Dr. rer. pol. Marcell Schweitzer

Tag der mündlichen Prüfung: 12. Juli 1974

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung 1

I. Problemstellung 1

II. Gang der Untersuchung 8

B. Der Rechnungszweck als Ausgangspunkt 9

I. Die Abgrenzung der Begriffe Ziel, Zweck und Aufgabe 9

1. Die synonyme Verwendung der Begriffe 9
2. Die Abgrenzung der Begriffe 10

II. Rechnungszwecke in der Literatur 11

1. Darstellung der Rechnungszwecke 11

a) Eugen Schmalenbach 11
b) Erich Kosiol 15
c) Henrik Virkkunen 18

aa) Planungsrechnungen 19
bb) Kontrollkalküle 20
cc) Informationskalküle 21

2. Kritische Würdigung 21

III. Leistungsbegriff und Rechnungszweck 23

1. Der Begriff der Leistung 23

2. Die Dimension des Bezugsgrößensystems 24

3. Die Messung der Leistung 27

IV. Kostenbegriff und Rechnungszweck 29

1. Die Kosten als Gegenstand der Kostenrechnung 29

a) Der wertmäßige Kostenbegriff 30

aa) Gutsverzehr 30
bb) Leistungsverbundenheit 31
cc) Bewertung 32

b) Der pagatorische Kostenbegriff 34

2. Die Bildung spezieller Kostenbegriffe 37

V. Zurechnungsprinzipien und Rechnungszweck

1. Formale Betrachtung der Beziehungen zwischen Kosten und Leistungen

a) Der allgemeine Beziehungsbegriff
b) Die Kostenzurechnung als spezielle Beziehung der Kostenrechnung

2. Zurechnungsprinzipien in der Kostenrechnung

a) Der Modellcharakter der Kostenrechnung
b) Darstellung der Zurechnungsprinzipien

3. Die Bedeutung der Rechnungszwecke

4. Die Kostenzurechnung in einzelnen Kostenzurechnungssystemen

a) Traditionelle Vollkostenrechnung
b) Direct Costing
c) Fixkostendeckungsrechnung
d) Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen

C. Darstellung der Beziehungen zwischen Rechnungszweck und Rechnungsinhalt am Beispiel der Kurzfristigen Erfolgsrechnung

I. Grundlagen

1. Allgemeine Bemerkungen

2. Präzisierung des Rechnungszweckes

a) Die Abgrenzung der Abrechnungsperiode
b) Die Bestimmung der Periodenleistung

3. Zur formalen Gestaltung

II. Darstellung der Kurzfristigen Erfolgsrechnung

1. Traditionelle Vollkostenrechnung

a) Darstellung
b) Stellungnahme

2. Direct Costing

a) Darstellung
b) Stellungnahme

3. Fixkostendeckungsrechnung

a) Darstellung
b) Stellungnahme

4. Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen

a) Darstellung
b) Stellungnahme

III. Produktionsablauf und differenzierende Kostenzurechnung 81

1. Darstellung möglicher Produktionsabläufe 81

a) Vergierende Produktionsabläufe 81
b) Nicht vergierende Produktionsabläufe 82

2. Die Kostenzurechnung bei unterschiedlichen Produktionsabläufen 83

a) Fixkostendeckungsrechnung 83
b) Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen 87

IV. Die Bewertung des Gutsverbrauches 88

1. Nominale oder reale Kapitalerhaltung 88

2. Die Problematik der Bewertung 89

a) Anschaffungspreise 89
b) Wiederbeschaffungspreise 89

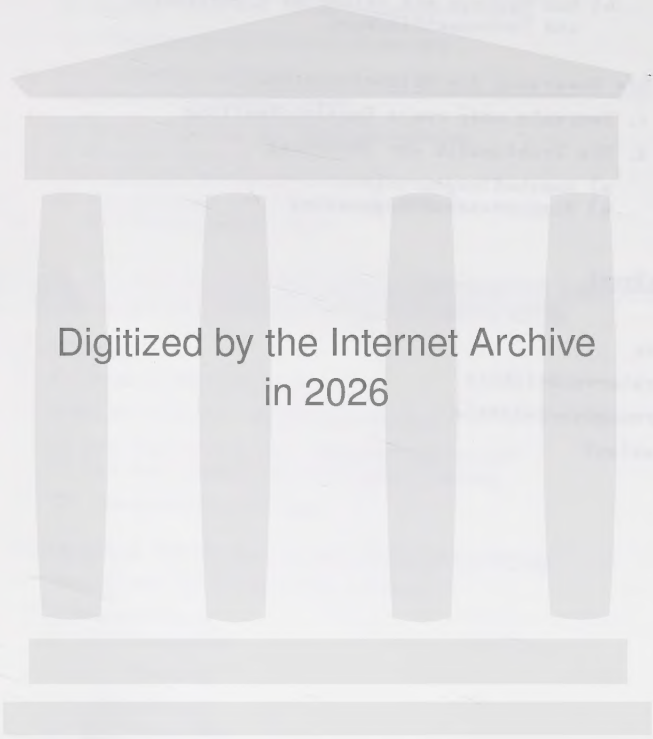
D. Schlußwort 93

Anhang 95

Literaturverzeichnis 98

Abkürzungsverzeichnis 114

Lebenslauf 115


Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41546528_0019

V o r w o r t

Die vorliegende Untersuchung bietet mir willkommene Gelegenheit, Herrn Professor Dr. Siegfried Menrad für die Anregung und freundliche Unterstützung bei der Abfassung dieser Arbeit zu danken. Viele seiner in Vorlesungen und Veröffentlichungen zur Kostenrechnung vorgetragenen Gedanken sind teils bewußt, teils unbewußt in die Arbeit eingegangen.
Weiterhin schulde ich ihm und Herrn Professor Dr. Marcell Schweitzer Dank für die Gutachten, die die Grundlage für die Gewährung eines Stipendiums nach dem Graduierten-Förderungsgesetz waren.
Diese Arbeit widme ich meiner Frau, die mit viel Geduld und Verständnis ebenfalls zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen hat. Nicht vergessen möchte ich meine Eltern, ohne deren Hilfe diese Arbeit niemals zustande gekommen wäre.

Beziehungen zwischen Rechnungszweck und Rechnungsinhalt in der Kostenrechnung

nleitung

Problemstellung

Die Beziehungen zwischen Rechnungszweck und Rechnungsinhalt waren und sind Gegenstand der Literatur über die betriebliche Kostenrechnung.[1] In den Anfängen war die Ermittlung der Stückkosten einziger Zweck der Kostenrechnung. Mit fortschreitender Entwicklung kamen weitere Zwecke hinzu; so v.a. die Kontrolle der Betriebsgebarung, die Bestimmung des Betriebserfolges und einige Nebenzwecke wie z.B. die Ermittlung von Versicherungs- und Taxwerten.

Um diesen Zwecken gerecht zu werden, wurden derart primitive Rechnungsverfahren konstruiert, daß Zweifel entstanden, ob die Kostenrechnung mit diesen Verfahren die für die Betriebsführung nötigen Kosteninformationen zur Verfügung stellen konnte.[2] Allerdings sind auch die Umstände zu berücksichtigen, wegen derer diese Rechnungsverfahren über eine Generation von Betriebswirten lang und auch heute noch Anwendung gefunden haben.

---

1) Die vorliegende Untersuchung beschränkt sich auf die Kostenrechnung als einen Teil des betrieblichen Rechnungswesens. Es kann aber vorausgesetzt werden, daß auch andere Teile des Rechnungswesens Zweckbeziehungen aufweisen. So hat F u d i c k a r in jüngster Zeit diese Beziehungen für die Bilanzrechnung untersucht. Vgl. Fudickar, J., Zur Gliederung der betriebswirtschaftlichen Bilanz, Betriebswirtschaftliche Forschungsergebnisse, Bd.55, Berlin 1971. Zur Einteilung und systematischen Gliederung des Rechnungswesens vgl. z.B. Lehmann, M.R., Die Systematik des Rechnungswesens des Betriebes und der Unternehmung, in: ZHH 1926, S. 58 ff. und 82 ff. und Virkkunen, H., Das Rechnungswesen im Dienste der Leitung. Systematisch-theoretische Untersuchung der Bereiche, Zweige und Aufgaben des Rechnungswesens unter besonderer Berücksichtigung der Leitungsfunktionen, Helsinki 1956, S. 36 ff.

2) V.a. auf dem Gebiet der Stückkostenermittlung begnügte man sich lange Zeit mit den einfachsten Kalkulationsverfahren. Nach einem Beispiel von M e l l e r o w i c z sah die Kalkulation etwa so aus: Material + Lohn + 100 % Unkostenzuschlag. Vgl. Mellerowicz, K., Kosten und Kostenrechnung, Bd. II, 1. Teil, 4. umgearb. Aufl., Berlin 1966, S. 20.

Die Kostenrechnung ist aus der Kalkulation des Handels entstanden.[1] In diesem Wirtschaftszweig dominierten die Einzelkosten und insofern war die Anwendung dieser einfachen Verfahren vertretbar. Der zunehmende Anteil der Gemeinkosten an den Gesamtkosten löste jedoch ein Bedürfnis nach verfeinerten und differenzierteren Verfahren aus. Da die Betriebswirtschaftslehre zu jener Zeit als wissenschaftliche Disziplin noch nicht existierte, gingen Techniker daran, neue Rechnungsverfahren zu entwickeln. Dies gelang auch. Aber trotz einzelner Verbesserungen konnten die entscheidenden Mängel der alten Rechnungsverfahren nicht behoben werden, da nach wie vor Gemeinkosten geschlüsselt und fixe Kosten proportionalisiert wurden. Die neuen Verfahren zeichneten sich durch eine formale Perfektion aus, wie sie dem technischen Denken eigen ist. Leider wurde bei der Übertragung dieses Denkens auf die Probleme der Kostenzurechnung nicht in ausreichendem Maße berücksichtigt, welche realen Sachverhalte sich hinter den ermittelten Zahlen verbargen. Auch die mit diesen neuen, mehr differenzierten und verfeinerten Verfahren gewonnenen Rechnungsergebnisse entsprachen nur selten den Anforderungen der Rechnungspraxis. Eine vorgetäuschte Genauigkeit kennzeichnet das Bild der traditionellen Kostenrechnung.

Die Gefahr, daß sich die Kostenrechnung durch das allgemeine Experimentieren zu einem Irrgarten von Rechnungsverfahren zu entwickeln drohte, löste zu Beginn der 20-er Jahre Bestrebungen aus, die Kostenrechnung zu vereinheitlichen. Insbesondere Wirtschaftsverbände und Kartelle suchten teils aus verbandspolitischen Zielsetzungen, teils aus Rationalisierungsinteressen heraus, der Zersplitterung entgegenzuwirken.[2]

---

1) Die folgende Darstellung der Entwicklung der Kostenrechnung (bis einschl. S.5) lehnt sich an Menrad, S., Die Problematik der Kostenzurechnung, in: WiSt, Heft 11/1972, S. 488 ff. an.

2) Vgl. z.B. Grundplan der Selbstkostenrechnung, 3. Aufl., RKW-Veröffentlichungen Nr. 61, Schriftenreihe Einheitsbuchführungen, Nr. 10, Dortmund 1930 und Selbstkostenberechnung im Maschinenbau hrsg. vom Verein deutscher Maschinenbauanstalten, Berlin 1921.

Der politische Umschwung im Jahre 1933 unterstützte diese Interessen, allerdings aus überbetrieblichen Lenkungsabsichten. Während zuvor unverbindliche Empfehlungen den einzelnen Unternehmungen Anhaltspunkte für die zweckmäßige Gestaltung der Kostenrechnung geben sollten, erließ das nationalsozialistische Regime Grundsätze und rechtsverbindliche Verordnungen, nach denen sich die Gestaltung der Kostenrechnung zu richten hatte.[1] Diese Institutionalisierung der Kostenrechnung hatte einerseits den Vorteil, daß diese jetzt auf breiter Ebene Eingang in die Betriebe fand, andrerseits hatte sie den Nachteil, daß sie die Betriebe zwang, ihre Kosten nach einem orthodoxen Verfahrenskanon zu ermitteln. In den Preisen sollten die Kosten zuzüglich eines "angemessenen Gewinns"[2] vergütet werden. Der Gewinn war um so größer, "je mehr Kosten entstanden waren und nachgewiesen werden konnten"[3].

---

1) Nachstehend eine Zusammenstellung der wichtigsten Grundsätze und Verordnungen:

Richtlinien zur Organisation der Buchführung (Im Rahmen eines geordneten Rechnungswesens), Erlaß des Reichs- und Preussischen Wirtschaftsministers und des Reichskommissars für die Preisbildung vom 11. Nov. 1937.

Allgemeine Regeln zur industriellen Kostenrechnung, hrsg. von der Reichsgruppe Industrie, Berlin, bearb. von Adolf Müller, Stuttgart 1942, Schriftenreihe zur Industriellen Leistungssteigerung, Reihe B, Heft 1.

Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung, Erlaß des Reichswirtschaftsministers und des Reichskommissars für die Preisbildung vom 16. Jan. 1939, hrsg. vom Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, Berlin 1939.

Verordnung über die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber, mit einer Anlage zu § 1 dieser Verordnung: Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber (LSÖ), vom 15. Nov. 1938 (RGBl.I, S. 1623 ff.).

Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen (VPÖ.) vom 11. Aug. 1943 (RGBl.I, S. 482 ff.).

2) LSÖ, Abschn. II E Nr. 50.

3) Nowak, P., Kostenrechnungssysteme der Industrie, 2. Aufl., Köln und Opladen 1961, S. 23.

S c h m a l e n b a c h weist nachdrücklich auf die Folgen einer schematischen Handhabung der Kostenrechnung hin, wenn er schreibt:"Man hat sich in der Hitlerzeit mit ihrer Neigung, alles und jedes zu reglementieren, in sehr vielen Fällen des eigenen Nachdenkens entwöhnt.... Wenn man meine Kontenrahmen - arbeiten flugs zu Pflichtkontenrahmen verarbeitet, dann soll man sich nicht wundern, daß nicht nur die Buchhalter, sondern auch die Buchhaltungschefs gedankenlose Bürokraten werden, und wenn man die Kostenrechnungsrichtlinien für verpflichtend erklärt, meinen auch viele Kalkulatoren, daß die Verpflichtung auch Gedankenlosigkeit einschließe. Man macht nach Vorschrift Kostenverteilungsbogen auf... und merkt nicht mehr, daß dabei oft Unsinn herauskommt"[1].

Die Starrheit der Kalkulationsverfahren ließ Zweifel aufkommen, ob allen Rechnungszwecken zugleich und gleichermaßen[2] Rechnung getragen werden konnte. Aber trotz dieser Zweifel an der Tauglichkeit der Kostenrechnung als Instrument der Betriebsführung wurden erst ab 1950 auf der Grundlage der Arbeiten von S c h m a l e n b a c h neue Rechnungsverfahren entwickelt, wobei sich die Kostenrechnung verschieden gestaltet, "je nach dem Zwecke, von dem sie beherrscht wird"[3]. In diesem Zusammenhang sei auf die wegweisenden Arbeiten von R u m m e l,[4] P l a u t[5] und R i e b e l[6] verwiesen.

---

1) Schmalenbach,E., Pretiale Wirtschaftslenkung, Bd.I: Die optimale Geltungszahl, Bremen-Horn 1947, S.33.

2) Vgl. Menrad,S., Die Problematik..., a.a.O., S.492.

3) Schmalenbach, E.,Kostenrechnung und Preispolitik, 7., erweit. und verbess. Aufl., Köln und Opladen 1956, S.16.

4) Rummel, K., Grundlagen der Selbstkostenrechnung, Düsseldorf 1934.

5) Plaut, H.G.,Die Grenz-Plankostenrechnung, in: ZfB, 23.Jg. (1953), S.347 - 367 und S.402 - 413.

6) Riebel, P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: ZfhF, 11.Jg. (1959), S.213 - 238.

Die vorliegende Arbeit greift die Kritik an der traditionellen Vollkostenrechnung, insbesondere die Kritik an der Enge ihrer Aufgabenstellung und die Starrheit der Rechnungsverfahren, auf. Es soll untersucht werden, welche Anforderungen ein bestimmter Rechnungszweck an die Gestaltung der Kostenrechnung stellt. Nach M.R. L e h m a n n "ist die Anzahl der Zwecke, um derentwillen auf dem betriebswirtschaftlichen Gebiet gerechnet wird, unübersehbar groß"[1]. Gegenstand dieser Arbeit kann es nicht sein, alle möglichen Rechnungszwecke zu untersuchen. Vielmehr sollen die Beziehungen zwischen Rechnungszweck und Rechnungsinhalt am Beispiel der 'Kurzfristigen Erfolgsrechnung' dargestellt werden. Ehe aber auf die bei der Zurechnung von Kosten auf Leistungen entstehende Problematik näher eingegangen wird, soll der Rechnungsinhalt erläutert werden. Wie im einzelnen noch zu zeigen sein wird, umschließt dieser nach unserer Auffassung Menge und Wertansatz der verbrauchten Kostengüter und Leistungen, den Umfang der in die Rechnung einzubeziehenden Kostengüter sowie Angaben über die Struktuierung der Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger.

Ausgehend vom Kostenbegriff, der hier als "in einem Geldbetrag ausgedrückter Wert leistungsverbundenen Güterverbrauchs"[2] definiert wird, ist die Aussagefähigkeit der Kostenrechnung umschrieben. Die Aufgabe der Kostenrechnung soll und kann nur darin bestehen, "den Wert des Güterverbrauchs in einem Geldbetrag auszudrücken und dann jenen Leistungen zuzurechnen, mit denen er verbunden ist"[3]. Kostenrechnung bedeutet, Kosten auf Leistungen zuzurechnen. Um zu einer Zurechnung von Kosten auf Leistungen zu gelangen, muß in einem ersten Schritt der Rechnungszweck präzise formuliert werden. Fehlt schon bei der Zweckumschreibung die

---

1) Lehmann, M.R., Industriekalkulation, 4., erweit. Aufl., Stuttgart 1951, S.11.

2) Menrad, S., Der Kostenbegriff, Eine Untersuchung über den Gegenstand der Kostenrechnung, Betriebswirtschaftl. Schriften, Heft 16, Berlin 1965, S.72 f.

3) Derselbe, Die Problematik..., a.a.O., S.488.

erforderliche Klarheit, so wird die Zuordnung von Kosten auf Leistungen häufig nicht ohne Willkür vorzunehmen sein. Die hier geäußerte Kritik richtet sich gegen die in der Literatur beschriebenen G l o b a l z w e c k e , die schon allein aufgrund ihrer vagen Formulierung keine eindeutigen Rechenvorschriften zulassen. Die meisten Lehrbücher begnügen sich mit einer katalogartigen Aufzählung der Rechnungszwecke, wobei die Zwecke 'Preisstellung', 'Betriebskontrolle' und 'Erfolgsermittlung' überwiegen[1]. Es bleibt unklar, welche Anforderungen ein bestimmter Rechnungszweck an die Gestaltung der Kostenrechnung stellt[2]. Dieser Mangel läßt sich damit begründen, daß bei vager Zweckformulierung schon die Bezugsgröße der Kostenzurechnung (spezieller Leistungsbegriff) nicht präzise abgegrenzt werden kann, so daß auch die zugehörigen (Teil-)Leistungen nicht eindeutig bestimmbar sind.

Weiterhin zeigt die Untersuchung der Beziehungen zwischen Kosten und Leistungen unter Berücksichtigung zweckmäßiger Annahmen oder Bedingungen[3], daß sich der Gutsverbrauch sowohl der Menge als auch dem Wert nach eindeutig auf die mit ihm verbundene Bezugsgröße zuordnen läßt. Die Untersuchung der Kosten-Leistungs-Beziehungen kann aber auch ergeben, daß sich der leistungsverbundene Gutsverbrauch entweder der Menge nach oder auch dem Wert nach nicht eindeutig auf die zugehörige Bezugsgröße zurechnen läßt.

---

1) Vgl. z.B. Nowak,P., Kostenrechnungssysteme in der Industrie, a.a.O., S.23.

2) Z.B. kann die Bildung von Kostenstellen nach räumlichen, funktionalen oder abrechnungstechnischen Gesichtspunkten vollzogen werden. Ebenso kann die Verantwortung einzelner Personen für bestimmte Bereiche Grundlage für die Kostenstellenbildung sein.

3) Etwa in der vergangenen Rechnungsperiode gegebene Bedingungen (z.B. voll ausgelastete Kapazitäten) oder Annahmen, die der betrieblichen Planung zugrunde liegen (z.B. die Annahme, daß die Faktorpreise im Durchschnitt um 8% steigen werden).

Obwohl Zurechnungsprobleme bei eindeutigen Kosten-Leistungs-Beziehungen theoretisch nicht gegeben sind, ist eine Zurechnung "gemäß nachweisbaren eindeutigen quantitativen Zusammenhängen zwischen Kosten und Leistungen"[1] in der Kostenrechnungspraxis - wie später noch zu zeigen sein wird - nicht immer einfach. Die Schwierigkeiten werden aber noch größer, wenn der Rechnungszweck bestimmt, daß auch solche Kosten und Leistungen einander zugeordnet werden sollen, zwischen denen eindeutige Beziehungen nicht existieren. Um Willkür zu vermeiden, müssen zweckmäßige Kriterien gefunden werden, nach denen die Zuordnung erfolgen soll.

Der Wahl entsprechender Annahmen, die der Verteilung von Kosten auf Leistungen zugrunde gelegt werden, kommt große Bedeutung zu. Nicht selten werden in der Praxis der Kostenrechnung Verteilungsverfahren angewandt, ohne daß die der Verteilung zugrunde liegenden Annahmen explizit genannt werden. Im Hinblick auf die Überprüfbarkeit der Zweckmäßigkeit bestimmter Kostenverteilungsverfahren sollten aber die der Verteilung zugrunde liegenden Annahmen offengelegt werden. Die Nennung dieser Annahmen hätte auch den Vorteil, daß der Kostenrechnungspraktiker gezwungen wäre, sich einmal Gedanken über den Sinn der in den Betrieben angewandten Verteilungsverfahren machen zu müssen. Dabei ist zu erwarten, daß die Verteilungsverfahren in sicher nicht wenigen Fällen geändert werden müßten, sei es nun, weil die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, oder sei es, weil die Voraussetzungen noch nie erfüllt waren.

---

1) Menrad, S., Die Problematik..., a.a.O., S.490.

II. Gang der Untersuchung

Zur Klärung der oben beschriebenen Zurechnungsprobleme halten wir folgendes Vorgehen für zweckmäßig: Der Rechnungszweck muß als Ausgangspunkt gesehen werden. Erst danach kann die Darstellung des aus dem Rechnungszweck abzuleitenden Rechnungsinhaltes erfolgen. Um die Anforderungen des Rechnungszweckes an die Gestaltung der Kostenrechnung zu untersuchen, ist es notwendig, daß wir uns in einem ersten Schritt mit den Rechnungszwecken näher befassen. Zunächst wird der Versuch unternommen, eine Abgrenzung der Begriffe 'Ziel', 'Zweck' und 'Aufgabe vorzunehmen. Diese Abgrenzung erscheint notwendig, weil sie dazu beiträgt, den materiellen Inhalt des Begriffes 'Zweck' zu verdeutlichen[1]. Anschließend werden die in der Literatur zur Kostenrechnung genannten Rechnungszwecke dargestellt. Diese Darstellung kann angesichts der Vielzahl von Veröffentlichungen auf diesem Gebiet nur eine repräsentative Auswahl sein.

Da ohne eine genaue Abgrenzung der Bezugsgröße der Kostenzurechnung eine Zweckerreichung unmöglich ist,wird in einem neuen Kapitel der Leistungsbegriff analysiert. Das Schwergewicht liegt hier auf der Darstellung der Dimensionen des Leistungsbegriffs. Überdies werden Probleme der Messung von Leistungen behandelt. Auch der Kostenbegriff bedarf einer näheren Erörterung. Vor allem ist zu zeigen, welche Konsequenzen sich aus der genauen Formulierung von Rechnungszwecken und der Abgrenzung entsprechender Bezugsgrößen für die zur Zweckerreichung relevanten (speziellen) Kostenbegriffe ergeben, denn "aus dem Wortlaut der Definition des allgemeinen Kostenbegriffs geht nicht hervor, was im Hinblick auf die Erreichung eines bestimmten Kostenrechnungszweckes als Kosten zu betrachten ist"[2].

---

1) L o t z macht sogar die willkürliche Verwendung der Begriffe Zweck und Aufgabe für die mangelnde Aussagefähigkeit der Kostenrechnung verantwortlich. Diese Schlußfolgerung von L o t z halten wir aber für extrem.

Vgl. Lotz, E.G., Elektronische Kosten- und Leistungsrechnung für Industriebetriebe, Schriftenreihe Commercielle Datenverarbeitung, Berlin 1969, S.18.

2) Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S.92.

Nach der Erörterung der Begriffe 'Leistung' und 'Kosten' folgt eine Darstellung der möglichen Beziehungen zwischen Kosten und Leistungen. Darüber hinaus wird ein Überblick über die wichtigsten in der Literatur entwickelten Zurechnungsprinzipien gegeben.
Da es in der Literatur zur Kostenrechnung kaum eine Arbeit gibt, die - von einem konkreten Rechnungszweck ausgehend - die Anforderungen dieses Zweckes an die Gestaltung der Kostenrechnung untersucht, soll im letzten Teil der Arbeit am Beispiel der 'Kurzfristigen Erfolgsrechnung' gezeigt werden, wie die Kostenrechnung zweckmäßig gestaltet werden kann.

Rechnungszweck als Ausgangspunkt

Abgrenzung der Begriffe Ziel, Zweck und Aufgabe

1. Die synonyme Verwendung der Termini

Untersucht man die Abhandlungen zur Kostenrechnung im Hinblick auf die Verwendung der Termini Ziel, Zweck und Aufgabe, so kann man feststellen, daß alle drei synonym verwendet werden. Der eine Autor spricht von Zielen der Kostenrechnung, ein anderer von Zwecken und wieder einer von Aufgaben, wobei sie alle das gleiche meinen. Häufig kommt es sogar vor, daß derselbe Verfasser alle drei Bezeichnungen nebeneinander benützt, obwohl er jeweils denselben Sachverhalt ausdrücken möchte. So schreibt S c h m a l e n b a c h : "Die Kostenrechnung mit dem Z i e l e der Betriebskontrolle ist auf kurze Rechnungsperioden angewiesen"[1], drei Zeilen später: "Eine Kostenrechnung zum Z w e c k e der Betriebsgebarung kommt ... nicht ohne eine Kostenstellenrechnung aus"[2], eine Seite vorher: "Feste und bekannte Marktpreise gibt es gewöhnlich für sie /die Produkte der Fertigwarenindustrie/d.V./ nicht, so daß der Kostenrechnung die A u f g a b e zufällt, den erzielbaren Preis bestimmen zu helfen"[3].

---

1) Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7., erweit. und verbess. Aufl., Köln und Opladen 1956, S. 17. Die in den Zitaten 1), 2) und 3) gesperrten und unterstrichenen Worte sind im Original nicht hervorgehoben. Dasselbe gilt für Zitat 1) und 2) auf S. 10.

2) Ebenda, S. 17.

3) Ebenda, S. 16.

Auch E h r t unterscheidet nicht zwischen den Bezeichnungen Zweck und Aufgabe. Nach E h r t hat die Kostenrechnung "ganz allgemein die A u f g a b e , Informationen über den Kostenanfall bereitzustellen"[1]. Weiter unten aber: "Soll eine Kostenrechnung Informations z w e c k e n dienen, so führen wirklichkeitsfremde Annahmen ... zu Fehlern"[2]. Die Aufzählung solcher Beispiele ließe sich lange fortsetzen. Es fragt sich, warum in diesen Fällen verschiedene Bezeichnungen für denselben Begriff verwendet werden. Hierbei entsteht der Eindruck, daß eher stilistische als inhaltliche Erwägungen zugrunde liegen. Im folgenden soll kurz untersucht werden, ob dieses Vorgehen sinnvoll ist. Sollte diese Betrachtung zeigen, daß hinter den verschiedenen Bezeichnungen inhaltliche Unterschiede stecken, so sollten im Interesse einer sicheren Verständigung die Termini differenziert gebraucht werden, denn Begriffe sind "Material des Denkens und mitbestimmend für den Erfolg unserer Bemühungen, die Zusammenhänge in der Erfahrungswelt, in der Realität, zu erkennen"[3].

2. Die Abgrenzung der Begriffe

Nach H e i n e n ist "die Abgrenzung des Zielbegriffes von ähnlichen Begriffen der Sozialwissenschaften wie Motiv, soziale Norm, Zweck, Aufgabe usw. problematisch"[4]. Die in der Fachliteratur anzutreffende Indifferenz bei der Verwendung der Ausdrücke Ziel, Zweck und Aufgabe spiegelt sich - zumindest für die Ausdrücke Ziel und Zweck - in den Definitionen wider, die in den fachfremden Nachschlagewerken gegeben werden. Auch dort werden die Bezeichnungen Ziel und Zweck häufig synonym benutzt.[5] Der Duden definiert zwar 'Ziel' und 'Zweck' gesondert,

1) Ehrt, R., Die Zurechenbarkeit von Kosten auf Leistungen auf der Grundlage kausaler und finaler Beziehungen, Veröffentlichungen der Universität Mannheim, Bd.21, Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz 1967, S

2) Ebenda, S. 7 .

3) Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 11.

4) Heinen, E., Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, Bd. Das Zielsystem der Unternehmung, Wiesbaden 1966, S. 45.

5) Vgl. z.B. Eisler, R., Handwörterbuch der Philosophie, 2. Aufl., Berlin 1922, Stichwort: 'Ziel, Zielstrebigkeit', S. 775,
Hoffmeister, J., (Hrsg.) Wörterbuch der philosophischen Begriffe, 2. Aufl., Hamburg 1955, Stichwort:'Ziel', S. 680,
Philosophisches Wörterbuch, begründet von H. Schmidt, Kröners Taschenausgabe, Bd.13, 16. Aufl., durchgesehen, ergänzt und herausgegeben von G. Schischkoff, Stuttgart 1961, Stichwort:'Ziel', S. 641.

danach ist aber 'Ziel' das, "wonach man strebt, worauf eine Handlung oder Absicht gerichtet ist"[1] und "Zweck ist Ziel einer Handlung, Absicht"[2]. Daraus folgt die materielle Gleichheit der Begriffe. Wenn wir in dieser Arbeit die Bezeichnung Zweck der Bezeichnung Ziel vorziehen, so ist der alleinige Grund dafür in der häufigeren Verwendung dieses Ausdrucks in der Fachliteratur zu suchen.
Abschließend soll noch kurz auf die Bedeutung der Bezeichnung 'Aufgabe' eingegangen werden. Nach unserer Meinung steht hinter diesem Terminus dieselbe Bedeutung[3] wie hinter den Termini Ziel und Zweck, da jede Aufgabe eine Fragestellung umschließt, auf die eine Antwort gegeben werden soll, wobei zur Lösung der Aufgabe der Einsatz bestimmter Mittel notwendig ist. Wegen des Fehlens gewichtiger inhaltlicher Unterschiede zwischen den Termini Ziel, Zweck und Aufgabe halten wir es für zweckmäßig, aus dem genannten Grund die Bezeichnung Zweck allgemein zu verwenden.

nungszwecke in der Literatur

arstellung der Rechnungszwecke

) Eugen Schmalenbach

Da es unmöglich ist, alle in der Literatur aufgeführten Rechnungszwecke erschöpfend darzustellen, soll hier eine repräsentative Auswahl vorgestellt werden.[4] Wir beginnen mit Eugen S c h m a l e n b a c h , da dessen Ausführungen für die Kostenrechnung richtungsweisend waren. S c h m a l e n b a c h unterscheidet folgende Zwecke:[5]

1) Der Große Duden, Bedeutungswörterbuch, Bd.10, bearb. von P. Grebe, R. Köster, W. Müller u.a., Mannheim, Wien, Zürich 1970, Stichwort 'Ziel' unter Ziff. 2, S. 792.

2) Ebenda, S. 809, Stichwort 'Zweck'.

3) Auch hier soll auf eine genauere Analyse verzichtet werden. Wir sind der Meinung, daß eine solche Analyse anderen wissenschaftlichen Disziplinen vorbehalten bleiben muß. Im übrigen ist der Fortgang dieser Arbeit vom Ergebnis dieser Untersuchung nicht abhängig.

4) Die Vielfalt der mit der Kostenrechnung verfolgten Zwecke behandelt z.B. Dorn, G., Aussagemöglichkeiten moderner Kostenrechnungsverfahren, in: Organisation und Rechnungswesen, Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag, Berlin 1964, S. 441 ff., hier S. 445 - 450 und S. 462 - 477.

5) Anders als Schmalenbach stellen manche Autoren einen bestimmten Rechnungszweck in den Vordergrund der Untersuchung. Vgl. z.B. Lewin, C.M., Theorie und Praxis der industriellen Selbstkostenberechnung, Leipzig 1909 und Rahn, W., Die industrielle Selbstkostenrechnung, Berlin 1926.

1. Kontrolle der Betriebsgebarung
2. Preiskalkulation
   a) Errechnung des erzielbaren Preises
   b) Berechnung der Preisuntergrenze
   c) Bestimmung der günstigsten Beschäftigungsart
3. Nebenzwecke

   z.B. Berechnung von Betriebspreisen, Unterstützung der Erfolgsrechnung, Feststellung von Inventurwerten.[1]

Ad 1.: S c h m a l e n b a c h stellt die Kontrolle der Betriebsg barung in den Vordergrund des 'fabrikatorischen' Rechnungsw sens.[2] Er verspricht sich von der Verfolgung des Zweckes " wesentlich verbesserte Einsicht in die wechselnde Konstitut des Betriebes"[3] und glaubt, daß Mängel und Vorzüge aufgede werden, die mit der Erfolgsrechnung allein nicht erkannt we könnten. Damit dieser Zweck erreicht wird, sollten die Kos stark detailliert werden. Weiter verlangt S c h m a l e n b a c h die Hervorhebung solchen Gutsverbrauchs, der besond leicht der Verschwendung preisgegeben ist.[4] Bedeutsam für Umfang des in die Kontrolle einzubeziehenden Gutsverbrauchs der Grundsatz, daß eine Kontrollrechnung keine Totalrechnun sein brauche.

Weiterhin soll die Kontrolle kurzfristiger erfolgen, da die triebsleitung im Interesse einer schnellen Abhilfe mögliche dispositionen des Betriebs nicht erst nach Jahr und Tag, so dern so bald wie irgend möglich erkennen muß.[5] Im Betriebs gleich sieht S c h m a l e n b a c h eine weitere Möglich Kosten zu kontrollieren. Um gemeinsam Kostengruppen und Lei stungseinheiten festzulegen, sollten sich sämtliche Werke e Geschäftszweiges zusammenschließen.[6] Er glaubt, daß auf die Weise Maßstäbe für die Selbstkosten des einzelnen Betriebes funden werden könnten und hält für diesen Zweck auch öffent rechtliche Vorschriften für erwägenswert. Zusammenfassend l

1) Vgl. Schmalenbach, E., Grundlagen der Selbstkostenrechnu und Preispolitik, 5. Aufl., Leipzig 1930, S. 105 ff.
2) Ebenda, S. 106.
3) Ebenda, S. 106.
4) Ebenda, S. 106.
5) Ebenda, S. 106.
6) Ebenda, S. 106.

sich drei Grundsätze für die praktische Betriebskontrolle festhalten:

1. Genauigkeit
2. Relevanz
3. Aktualität .

2.: Im Gegensatz zur Betriebskontrolle erfordert die Preiskalkulation keine so eingehende Detaillierung der Kosten. "Wenn man nur weiß, daß der Selbstkostenbetrag im ganzen richtig ausgerechnet wurde, so genügt das für gewöhnliche Fälle"[1]. Allerdings räumt S c h m a l e n b a c h ein, daß manchmal, namentlich bei der Zuschlags- und Abteilungskalkulation, der Ausweis einer größeren Anzahl von Kostenarten notwendig werden kann.[2] Anders als bei der Kostenkontrolle erfordert die Preiskalkulation die Verrechnung des gesamten Gutsverbrauches.

2 a: Die Selbstkosten können nur ein Kriterium von mehreren für die Bestimmung des Marktpreises sein. Die Festlegung der Marktpreise ist nicht Sache der Kostenrechnung, sondern ein Ergebnis des Zusammentreffens von Angebot und Nachfrage.[3] In der Regel bestimmt nach S c h m a l e n b a c h der Markt die Preise, während die Errechnung der Selbstkosten lediglich zeigt, welcher Gewinnzuschlag[4] auf die Selbstkosten möglich ist. Sind Marktpreise aber nicht bekannt, so ist es zweckmäßig, eine Kalkulation vorzunehmen,[5] die Aufschluß über die Höhe der Selbstkosten gibt.

2 b: Die Berechnung der Preisuntergrenze ist dann von Bedeutung, wenn der Betrieb in Zeiten schlechter Beschäftigung im Interesse des Fortgangs der Beschäftigung zu Preiszugeständnissen gezwungen ist.[6] Nach S c h m a l e n b a c h ist die Preisuntergrenze mit den Grenzkosten identisch.[7] Solange im Marktpreis mindestens die Grenzkosten vergütet werden, ist die Fortführung der Produktion noch sinnvoll.

1) Schmalenbach, E., Grundlagen der Selbstkostenrechnung ..., a.a.O., S. 107.

2) Ebenda, S. 107.

3) Ebenda, S. 78 ff.

4) Vorausgesetzt, der Marktpreis ist höher als die Selbstkosten.

5) Vgl. Schmalenbach, E., Grundlagen der Selbstkostenrechnung ..., a.a.O., S. 107.

6) Vgl. Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 486.

7) Ebenda, S. 486.

Fallen die Marktpreise unter die Grenzkosten, so muß der Betrieb kurzer Zeit zum Erliegen kommen, da er "bei jedem Auftrag Kosten setzt und die nichtzusätzlichen /fixen/d.V./ Kosten außerdem noc tragen muß"[1]. Auch hält es S c h m a l e n b a c h für zweckmä einen Teil der Löhne und Gehälter zu den fixen Kosten zu rechnen, diese nicht für die Produktion, sondern für die Erhaltung der Betriebsbereitschaft gezahlt werden.[2]

Ad 2 c: Sind die Kapazitäten eines Betriebes nicht voll ausgelastet, so k der Betrieb beim Hereinholen von Aufträgen nicht wählerisch sein. muß vielmehr jeden Auftrag akzeptieren, der dafür sorgt, daß durc den erzielten Preis mindestens die variablen Kosten gedeckt werde Ist der Preis höher als die variablen Kosten, so trägt jeder zusä liche Auftrag zur Deckung der fixen Kosten des Betriebes bei. In ten der Vollbeschäftigung dagegen ist die Interessenlage eine and Jetzt fällt der Kostenrechnung die Aufgabe zu, Kriterien für die wahl solcher Aufträge zu liefern, die den maximalen Betriebsgewin garantieren.[3] Die Kostenrechnung muß z.B. Informationen darüber z Verfügung stellen, welche Abteilungen im Betrieb überbeschäftigt s wo stark degressive Kosten vorliegen, welche Fabrikate in Stellen degressiven Kosten hergestellt werden. "Ohne eine Trennung von fix und proportionalen Kosten geht es hier nicht"[4].

Ad 3.: Neben den herausragenden Rechnungszwecken Betriebskontrolle und Pr kalkulation existieren nach S c h m a l e n b a c h einige Neben zwecke wie z.B. die Ermittlung sog. Verrechnungspreise, die kalkul torische Ergebnisrechnung und die Errechnung von Inventurwerten.[5]

---

1) Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a. S. 488.

2) Ebenda, S. 488 f.

3) Vgl. Schmalenbach, E., Grundlagen der Selbstkostenrechnung ..., a.a.O., S. 109.

4) Ebenda, S. 110.

5) Vgl. Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl. a.a.O., S. 93.

b) Erich Kosiol

K o s i o l unterscheidet zwei große Aufgabenbereiche der Kostenrechnung:

"1. Sammlung und Aufbereitung von Informationen über die Unternehmungsprozesse als Unterlagen für die Lösung weitreichender Entscheidungsaufgaben und für die laufende Disposition,

2. Bestimmung und Vorgabe von Richtwerten (Lenkungsgrössen) für leitende und ausführende Stellen"[1].

Da die Zwecke des Rechnungswesens vielschichtig sind, ist es nach K o s i o l nötig, Zweckgruppen zu bilden.[2] Er unterscheidet ursprüngliche oder selbständige Zwecke, denen sog. Hauptrechnungen entsprechen.[3] Diese Rechnungen sind teils auf die Vergangenheit gerichtet und dienen dann der Rechenschaftslegung und Überwachung. Teils handelt es sich auch um zukunftsorientierte Rechnungen, deren gemeinsamer Zweck in der Unternehmenslenkung zu sehen ist. Diesen Hauptrechnungen stehen sog. Nebenrechnungen gegenüber, die den Charakter vor- oder nebengelagerter Rechnungen haben. Als Beispiel nennt K o s i o l "die Ermittlung des leistungsbezogenen Kapitals als Basis für die Berechnung der kalkulatorischen Zinsen"[4]. Im folgenden schildern wir kurz die Hauptrechnungen.

1. Kostenrechnung im Rahmen des buchhalterischen Periodenabschlusses

Im Rahmen der kalkulatorischen Buchhaltung wird der Leistungserfolg je Abrechnungseinheit für eine Periode ohne Inventur ermittelt. In dieser Rechnung sieht K o s i o l die Basis für die kurzfristige Erfolgsermittlung. Der pagatorischen Erfolgsrechnung liefert die Kostenrechnung Kriterien für die Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate.[5]

---

1) Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O., S. 61.

2) Ebenda, S. 62.

3) Diese Unterscheidung von K o s i o l lehnt sich an Lehmann, M.R., Industriekalkulation, Reihe: Betriebswirtschaftliche Bibliothek, Reihe: A 7, 5. Aufl., Essen 1964, S. 27 ff., an.

4) Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O., S. 63.

5) Ebenda, S. 64.

2. Kostenrechnung als ermittelnde Vorstufe auswertender Kostenvergleic und Entscheidungsrechnungen

Die Ermittlungsrechnungen sollen die Grundlage für auf die Vergange heit bezogene Kostenvergleiche und in die Zukunft reichende Entsche dungsrechnungen sein. Die Kostenrechnung stellt nur die Kostendaten zur Verfügung. Durch Kostenvergleiche werden "Anhaltspunkte für ein kritische Durchleuchtung der abgelaufenen Betriebsprozesse"[1] gewon nen, während die Entscheidungsrechnung auf Basis der Kostenrechnung Ergebnisse für die Planung und Steuerung von Unternehmungsprozessen ermittelt.

3. Kostenrechnung als Mittel der Betriebsüberwachung

Eine besonders wichtige Aufgabe sieht K o s i o l "in der rechneris Überwachung aller Vorgänge in der Unternehmung"[2]. In dieser Rechnung sollen Einflüsse auf den Verbrauch von Gütern aufgezeigt werden. Die erfordert eine weitgehende "Zerlegung des Kostengefüges in einzelne Kostenelemente", ihre "Zurechnung auf Leistungsbereiche und Leistung gruppen", eine "systematische Beobachtung und Analyse der Kostenarte und Kostenstellen sowie die "Untersuchung von Kostenabhängigkeiten"[3] Der Aufbau einer Plankostenrechnung unterstützt die Kontrolle der Be triebsgebarung zusätzlich.[4]

4. Die Kostenrechnung als Entscheidungshilfe für die Preisbildung

a) Preisbestimmender Charakter der Kostenrechnung

Obwohl die Preisbildung nach K o s i o l grundsätzlich von den je weiligen Marktverhältnissen abhängig ist, gibt es Fälle, bei denen d Kosten den Absatzpreis eines Produktes determinieren.[5] K o s i o l unterscheidet zwei typische Fälle.[6] Einmal wird der Marktpreis von den Kosten bestimmt, wenn für die Produkte bisher kein Marktpreis existiert und eine Ausschreibung nicht vorgenommen werden kann, wie z.B. bei manchen öffentlichen Aufträgen. Im anderen Fall nimmt der

1) Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O., S. 64.
2) Ebenda, S. 68.
3) Ebenda.
4) Ebenda, S. [illegible].
5) Ebenda, S. [illegible].
6) Ebenda, S. [illegible].

Abnehmer den Preis des Anbieters als unabänderliches Datum hin. Beispiele hierfür bieten die Marktformen der unvollständigen Konkurrenz.

eisbegrenzender Charakter der Kostenrechnung

) Ermittlung der Preisuntergrenze im Absatzbereich

Von der Regel, daß die Kosten für die Preisbildung ohne Bedeutung sind, gibt es weitere Ausnahmen, z.B. dann,"wenn es der Unternehmung nicht möglich ist, eine Deckung ihrer Kosten zum Inhalt eines Kaufvertrages zu machen"[1]. Dann "spielt die Höhe der Stückkosten (sowohl der durchschnittlichen als auch der marginalen) eine entscheidende Rolle"[2]. Um die Kostenrechnung als Mittel der Absatzsteuerung einzusetzen, empfiehlt K o s i o l , die Produktkosten, insbesondere den Block der Fixkosten, nach Absatzgesichtspunkten zu differenzieren.[3] So kann es z.B. erforderlich sein, auf die Fixkosten völlig zu verzichten, um nicht aus dem Markt gedrängt zu werden oder um neue Absatzmöglichkeiten zu erschließen.[4] In diesem Fall bilden die variablen Stückkosten die Preisuntergrenze.

) Ermittlung der Preisobergrenze im Beschaffungsbereich

Die Überlegungen für den Absatzbereich gelten für den Beschaffungssektor analog. Die Kostenrechnung hat die Frage zu beantworten, wie hoch der Beschaffungspreis für Produktoren sein darf, ohne daß Substitutionsmöglichkeiten ins Auge gefaßt werden müssen. Einmal muß die Kostenrechnung Grenzwerte liefern, von denen ab die Substitution des Beschaffungsgutes durch andere Güter in Betracht gezogen werden muß; zum anderen ist stets zu prüfen, ob ein Übergang vom Fremdbezug zur Eigenfertigung - und umgekehrt - von der Kostenseite her angebracht erscheint.[5] Fehlen Substitutionsmöglichkeiten, so taucht bei Überschreitung der Preisobergrenze die weitere Frage auf, ob auf die Produktion der mit Hilfe des betreffenden Einsatzgutes hergestellten Fertigerzeugnisse verzichtet werden sollte.[6]

1) Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O., S. 69.
2) Ebenda, S. 69.
3) Ebenda, S. 70.
4) Ebenda, S. 148.
5) Ebenda, S. 70.
6) Ebenda, S. 70.

c) Henrik Virkkunen

V i r k k u n e n sieht den Ausgangspunkt für eine systematische Ableitung der Rechnungszwecke in einer Analyse der Gesamtaufgabe der Unternehmung.[1] Als Gliederungsprinzip wählt er das Rangprinzip und gelangt so zu der Unterscheidung von Leitungsaufgaben und Ausführungsaufgaben. Weiter nimmt er eine Analyse nach dem Phasenprinzip vor, wobei er die so gewonnenen

- Planungsaufgaben
- Kontrollaufgaben und
- Informationsaufgaben[2]

mit den Leitungsaufgaben kombiniert.[3] Die mit diesen Aufgaben verbundenen Rechnungen nennt V i r k k u n e n Planungs-, Kontroll- u. Informationskalküle.[4] Auf diese soll im folgenden kurz eingegangen werden.

---

1) In Anlehnung an K o s i o l läßt sich die Analyse der Gesamtaufgabe nach fünf Gliederungsmerkmalen vornehmen:

- nach den Verrichtungen ------ Verrichtungsprinzip
- nach den Objekten ------ Objektprinzip
- nach dem Rang ------ Rangprinzip
- nach der Phase ------ Phasenprinzip
- nach der Zweckbeziehung ------ Zweckprinzip .

Vgl. Kosiol, E., Organisation der Unternehmung, Reihe: Die Wirtschaftswissenschaften, 46. Lfg., Wiesbaden 1962, S. 49 ff.

2) Vgl. Virkkunen, H., Das Rechnungswesen ..., a.a.O., S. 58 ff.

3) K s c h a m m e r hat neuerdings den Versuch unternommen, die Zwe der Kostenrechnung über eine nach dem Verrichtungsprinzip vorgenom Analyse der Gesamtaufgabe der Unternehmung abzuleiten, wobei er di Zwecke in Anlehnung an K o s i o l den fünf Phasen des Produktio prozesses (Beschaffung, Einsatzlagerung, Herstellung, Absatzlageru und Absatz) zuordnet. Auf die Darstellung von K s c h a m m e r soll verzichtet werden, weil die so abgeleiteten Zwecke oft zu all gemein formuliert sind (z.B. Kostenplanung, Kostenkontrolle) und teilweise nicht Gegenstand der Kostenrechnung sind (z.B. langfrist Wirtschaftlichkeitsrechnung). Überdies führt das Vorgehen von K s c h a m m e r zu einem Systembruch bei der Einreihung der 'Ka kulatorischen Erfolgsrechnung', da diese keine ausschließliche Beziehung zu einer der Produktionsphasen aufweist. Er ist deshalb gezwungen, seine Systematik zu verlassen und nach neuen Gliederungsprinzipien zu suchen. Vgl. Kschammer, H., Die Bewertung in der Kostenrechnung, Diss. TU Berlin 1954, S. 19 ff.

4) V i r k k u n e n lehnt seine Darstellung an Brown, A., Organizati of Industry, New York 1947, Kapitel 13 f., an.

Planungsrechnungen

Die Planungsrechnungen unterteilt V i r k k u n e n in Alternativkalküle und Zielkalküle, wobei er bei letzteren noch Budgets und Standards unterscheidet.[1)]

Alternativkalküle

Alternativkalküle vergleichen verschiedene Handlungsalternativen. "Letzliches Ziel dieses Kalküls ist es, der Leitung für ihre Maßnahmen den rechten Weg zu zeigen, wenn es sich darum handelt..., die der Unternehmung gestellte Zielsetzung zu erreichen"[2)]. Als gemeinsames Merkmal aller Alternativkalküle sieht V i r k k u n e n den Vergleich der Erträge mit den Kosten der zu überdenkenden Alternative, um die vorteilhafteste Lösung zu finden[3)]. Als Beispiel sei eine Rechnung genannt, die Unterlagen für die Entscheidung über die Eigenfertigung oder Fremdfertigung zur Verfügung stellt.

Zielkalküle

Die mit Hilfe eines Alternativkalküls ermittelte vorzugswürdige Alternative "wird zum Ziel der künftigen Tätigkeit bestimmt"[4)]. Die Zielkalküle enthalten "die der Tätigkeit zugrunde gelegten Alternativen in der Form einer in Markbeträgen ausgedrückten Zielsetzung"[5)]. Handelt es sich um einmalige Planungsrechnungen, so spricht V i r k k u n e n von Budgets, während er Zielkalküle mit sich wiederholenden Planungsbedingungen Standards nennt.[6)] Danach wäre z.B. die Vorgabe des Verbrauchs an Rohmaterial unter die Standards einzureihen, während die Planung der Kosten eines Werbefeldzuges den Budgets zugeordnet werden müßte.

---

1) Vgl. Virkkunnen, H., Das Rechnungswesen..., a.a.O., S.65ff.
2) Ebenda, S. 68.
3) Ebenda, S. 68 f.
4) Ebenda, S. 79.
5) Ebenda, S. 67 f.
6) Ebenda, S. 80 f.

bb) Kontrollkalküle[1]

V i r k k u n e n sieht im Vergleich des festgestellten Ist mit dem vorgegebenen Soll die entscheidende Aufgabe jeder Kontrolle,[2] wobeidie in den Zielkalkülen ermittelten Zahlen den Maßstab für die Kontrolle der Istergebnisse bilden. Schon in der zeitlichen Verfolgung absoluter Ertrags- und Kostenzahlen sieht V i r k k u n e eine Form der Kontrolle.[3] Diese Art der Kontrolle hält er für Abteilungen geeignet, deren Kosten von der Kalenderzeit abhängen oder deren Leistungen nicht meßbar sind, so z.B. die Kosten der Forschungstätigkeit. Vergleicht man den Gewinn als Differenz zwischen Erlösen und Kosten mit den korrespondierenden Erlösen, so liegt eine Rentabilitätskontrolle vor. Gegenstände der Rentabilitätskontrolle können z.B. sein

- die Unternehmung als Ganzes,
- die Abteilungen und Betriebe der Unternehmung,
- Produkte oder Produktgruppen,
- Kundengruppen,
- Verkaufsbezirke.[4]

Voraussetzung für die Kontrolle ist die verursachnungsgerechte Zurechnung von Gewinnen auf die zu kontrollierenden Objekte. Als Beispiel könnte man die kalkulatorische Erfolgsrechnung oder die Stückerfolgsrechnung anführen. Wird dagegen der mit der Herstellung einer Leistung verbundene Gutsverbrauch der betreffenden Leistung gegenüber gestellt, so liegt eine Wirtschaftlichkeitskontrolle vor. Die Wirtschaftlichkeitskontrolle soll abteilungsweise vorgenommen werden. Sie arbeitet meistens mit Standards. Anwendung findet sie z.B., wenn gefragt wird, "auf welche Hauptfaktoren das Abweichen der wirklich entstandenen Kosten von den aufgestellten Kostenzielen... beruht"[5].

---

1) Kontrollrechnungen beziehen sich auf bereits Geschehenes, während P nungsrechnungen in die Zukunft gerichtet sind. Kontrollrechnungen w den daher auch als Ex-post-Rechnungen bezeichnet, während Planungsrechnungen Ex-ante-Rechnungen genannt werden. Vgl. etwa Schneider, Die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Anlagegütern als Bestimmungsgrund der Abschreibungen, Beiträge zur betriebswirtschaftl. Forschu Bd. 14, Köln und Opladen 1961, S. 13.

2) Vgl. Virkkunen, H., Das Rechnungswesen ..., a.a.O., S. 89.

3) Ebenda, S. 92 ff.

4) Ebenda, S. 95.

5) Ebenda, S. 116.

Informationskalküle

Informationskalküle werden "im Rahmen der nach außen gerichteten Informationstätigkeit der Unternehmung verwendet"[1]. S c h n e i d e r unterteilt die Informationskalküle in solche, die aufgrund einzelner Rechtspflichten (z.B. Aufstellung der Steuer- und Handelsbilanz), und andere, die aufgrund unternehmerischer Ziele gemacht werden (z.B. Kalkulation für öffentliche Aufträge).[2] Informationskalküle werden in dieser Arbeit vernachlässigt, zum einen, weil es sich um spezielle Fälle der kostenrechnerischen Praxis handelt, zum anderen, weil die Zurechnungsprobleme z.T. durch starre Gesetzesvorschriften 'gelöst' wurden.

Kritische Würdigung

Den besprochenen Darstellungen ist gemeinsam, daß die Aufzählung der Rechnungszwecke von praktischen Erfordernissen abhängig gemacht wird. Es werden solche Rechnungszwecke genannt, die in der betrieblichen Praxis von Bedeutung sind. Positiv hervorzuheben ist die bei allen Autoren anzutreffende Zweckvielfalt.[3] S c h m a l e n b a c h 's Darstellung hat bis heute nicht an Aktualität eingebüßt. Die Prinzipien, die bei der Kontrolle der Betriebsgebarung zu beachten sind, haben noch Geltung. Richtungsweisend waren auch seine Ausführungen zur Preiskalkulation, in denen er die Trennung der Kosten in fixe und variable fordert. Auch die Differenzierung dieser Zweckgruppe in 'Errechnung des erzielbaren Preises', 'Bestimmung der günstigsten Beschäftigungsart' und 'Berechnung der Preisuntergrenze' ist hervorzuheben.[4]

K o s i o l 's Darstellung geht in die von S c h m a l e n b a c h aufgezeigte Richtung. K o s i o l weist ausdrücklich darauf hin, daß es sich bei seiner Darstellung der Rechnungszwecke nicht um Einzelzwecke, sondern um Zweckgruppen handelt: "Aus der unübersehbaren Vielfalt der konkreten Zwecksetzungen lassen sich wieder gewisse

---

1) Virkkunen, H., Das Rechnungswesen..., a.a.O., S.121, (im Original kursiv).

2) Vgl. Schneider, D., Die wirtschaftliche Nutzungsdauer..., a.a.O,S.10.

3) Im Gegensatz hierzu stellen andere Autoren nur einen Zweck in den Vordergrund, und zwar in der Regel den der Selbstkostenberechnung. Vgl. z.B. Rahn, W., Die industrielle Selbstkostenrechnung, Berlin 1926.

4) Allerdings ist die Formulierung des Zweckes 'Errechnung des erzielbaren Preises' nicht glücklich, da sich nach S c h m a l e n b a c h die Preisbildung ja auf dem Markt vollzieht. Er hätte u.E. den Zweck besser wie folgt formuliert: 'Bestimmung der Selbstkosten zur Ermittlung des Gewinnzuschlages'.

Zweckgruppen ins Auge fassen"[1]. Beachtenswert ist überdies, daß K o s i o l in der Kostenrechnung eine ermittelnde Vorstufe anschließender auswertender Rechnungen sieht.[2] Er berücksichtigt damit die Möglichkeit einer differenzierten Gestaltung des Aufbaus der Kostenrechnung in eine ermittelnde Grundrechnung, die den verschiedensten Zwecken dienen kann, und in eine Sonderrechnung, die auf die Erfüllung spezieller Rechnungszwecke angelegt ist.[3] Die Unterscheidung von Grundrechnung und Sonderrechnung ist heute Gegenstand wissenschaftlicher Abhandlungen über die Organisation der betrieblichen Kostenrechnung.[4] Den Darstellungen von S c h m a l e n b a c h und K o s i o l ist gemeinsam, daß die Rechnungszwecke nicht nach einem einheitlichen Gliederungsprinzip gruppiert werden. Dies ist solange unschädlich, als die praktisch relevanten Zwecke in den Aufzählungen enthalten sind.
Im Gegensatz zu diesen Autoren wählt V i r r k u n e n einen systematischen Ansatz, wobei er die Systematisierung der Rechnungszwecke auf eine Analyse der Gesamtaufgabe der Unternehmung gründet. Auf diese Weise gelangt er zur Einteilung der Rechnungszwecke in Planungszwecke, Kontrollzwecke und Informationszwecke. Diese Einteilung umschließt alle praktisch relevanten Zwecke.[5]

---

1) Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O., S. 64, (das Wort 'Zweckgruppen' ist im Original kursiv gedruckt).

2) Ebenda, S. 64.

3) Die Idee einer universell auswertbaren Grundrechnung wurde zum ersten Mal von S c h m a l e n b a c h vorgetragen. Vgl. Schmalenbach, E., Pretiale Wirtschaftslenkung, Bd. 2, a.a.O., S. 66 ff.

4) Vgl. z.B. Riebel, P., Das Rechnen mit..., a.a.O., S. 218, sowie Hummel, S., Wirklichkeitsnahe Kostenerfassung, a.a.O., S. 53 ff. und die dort angegebene Literatur.

5) Bei dieser Einteilung ist zu bedenken, daß Informationskalküle letzenendes wiederum der (meist außerbetrieblichen) Planung oder Kontrolle dienen. (Diesen Hinweis verdankt der Verfasser dem Betreuer der Arbeit).

Leistungsbegriff und Rechnungszweck

1. Der Begriff der Leistung

Aus der Definition des wertmäßigen Kostenbegriffs geht hervor, daß nur der mit der Erstellung von L e i s t u n g e n verbundene Gutsverbrauch zu Kosten führt. Über das, was im einzelnen als Leistung anzusprechen ist, sind die Meinungen geteilt. Nach S c h n u t e n h a n s entstehen "Kosten nicht schon dort ..., wo Wirtschaftsgüter durch den Verzehr in eine vom M a r k t a n e r k a n n t e Leistung umgewandelt werden ..."[1]. Auch B o s s h a r d t [2] spricht erst dann von einer Leistung, wenn ein Erzeugnis auf dem Markt verkauft worden ist. Innerbetriebliche Leistungen sind also keine Leistungen im Sinne dieser Autoren. Weiter wird der Begriff der Leistung auf die hauptsächlichen betrieblichen Aktivitäten beschränkt.[3] Betriebliche Nebentätigkeiten wie z.B. die Errichtung und Vermietung von Bürohäusern sind dementsprechend keine Leistungen. Dieses Vorgehen kritisiert A d a m [4] mit dem Hinweis, daß dann letztlich all jener Gutsverbrauch als Kosten gilt, den der einzelne Unternehmer als Kosten ansehen will. Auch wir sehen nicht ein, warum solche betrieblichen Aktivitäten keine Leistungen sein sollen. Ein Unternehmen, das für seine Mitarbeiter Wohnungen erstellt, erbringt diese Leistungen doch nur im Interesse der Produktion von Leistungen. Wenn Leistungen aber nur im Falle betrieblicher Hauptaktivitäten anerkannt werden sollen, so sollten zumindest Kriterien für eine Abgrenzung von hauptsächlichen und nebensächlichen Aktivitäten genannt werden, da von dieser Abgrenzung ja abhängt, ob Leistungen vorliegen oder nicht.[5]

---

1) Schnutenhaus, O.R., Neue Grundlagen der Fest-Kostenrechnung, Die Betriebsstrukturkostenrechnung, Berlin 1948, S. 57 f.

2) Bosshardt, E., Leistungsmäßige Kostenrechnung, Zürich 1948, S. 32.

3) Diese Feststellung entspricht der herrschenden Meinung. Sie wird z.B. wiedergegeben von Koch, H., Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: ZfhF, 10 NF (1958), S. 356.

4) Adam, D., Entscheidungsorientierte Kostenbewertung, Wiesbaden 1970, S. 22, Fn. 27.

5) K o c h bezieht den Kostenbegriff neuerdings auf den betrieblichen Sektor, "weil sonst der Fortführung der Diskussion um den Kostenbegriff die bisherige Plattform entzogen würde". Vgl. Koch, H., Zur Kontroverse: "wertmäßiger" - "pagatorischer" Kostenbegriff, in: Grundprobleme der Kostenrechnung, Köln und Opladen 1966, S. 51, Fn. 7.

K o s i o l und M e n r a d hingegen definieren den Leistungsbegri
weiter. K o s i o l betrachtet als Leistung einer Unternehmung "da
bewertete Ergebnis ihrer planmäßigen Arbeitstätigkeit", "das erstre
Resultat der produktiven Gestaltungsprozesse, die das geplante Prog
der Unternehmung bilden"[1]. Danach muß der Begriff der Leistung "so
gefaßt werden, daß er zwar nicht die Produktoren selbst, wohl aber
transformierende Kombinationsergebnis dieser Einsatzgüter bis zu den
satzleistungen hin umschließt"[2]. M e n r a d tritt für eine noch w
tere Fassung des Leistungsbegriffs ein. "Um die Kostenrechnung als
ment der Analyse betrieblicher Tätigkeit voll nutzen zu können, ers
es zweckmäßig, jedes Ergebnis dieser Tätigkeit, das sich als Objekt
Zurechnung von Kosten eignet, als Leistung zu betrachten"[3].

2. Die Dimensionen des Bezugsgrößensystems

Bezugsgrößen im Rahmen der Kostenrechnung sind grundsätzlich die Le
stungen.[4] Nach der herrschenden Meinung sollen aber neben der v.a.
der Vergangenheit bevorzugten Bezugsgröße 'Leistungseinheit' [5] auch
andere Zurechnungsobjekte, z.B. Produktgruppen, Abteilungen, Fertigu
aufträge in der Kostenrechnung berücksichtigt werden, wobei diese je
nach Rechnungszweck bestimmt werden müssen. Viele Autoren sprechen
nicht mehr von Leistungen, sondern allgemein von Bezugsgrößen, Bezug

---

1) Kosiol, E., Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegri
in: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalis
und Nachwuchserziehung, Festschrift für Rudolf Seyffert zu seinem
Geburtstag, hrsg. von E. Kosiol und F. Schlieper, Köln und Oplade
1958, S. 23.

2) Derselbe, Kostenrechnung, a.a.O., S. 28.

3) Menrad, S., Art. 'Kosten und Leistung', in: HWB, hrsg. von Erich
Kosiol, Stuttgart 1970, Sp. 877.

4) Derselbe, Die Problematik ..., a.a.O., S. 488.

5) Lange Zeit sah man den primären Zweck der Kostenrechnung in der E
mittlung der Stückkosten. Vgl. z.B. Rössle, K., Allgemeine Betrie
wirtschaftslehre, 5. Aufl., Stuttgart 1956, S. 210 f. und Weigman
Selbstkostenrechnung, Preisbildung und Preisprüfung in der Indust
Leipzig 1941, S. 2 f.

objekten, Kalkulationsobjekten oder Kostenbezugsgrößen. R i e b e l versteht unter einem Bezugsobjekt "prinzipiell jede Art von Leistungen und jeden beliebigen Teilvorgang bzw. jede im Betrieb auszuführende Funktion sowie jede beliebige organisatorische bzw. räumliche Einheit, durch die ein Kostenbetrag verursacht wird, selbst solche, die außerhalb der eigenen Unternehmung liegen, wie Kunden, Kundengruppen und Absatzbezirke"[1], während F a s s b e n d e r von Kostenbezugsgröße spricht und darunter "jeden relevanten Tatbestand aus dem Betriebsgeschehen, dem Kosten zum Zwecke der gesonderten Betrachtung zugeordnet werden können"[2] versteht.

Im Hinblick auf die Zweckerreichung ist zu fordern, daß in jedem Fall die Beschreibung der Bezugsgröße(n) so präzise ist, "daß die zu ihr gehörenden Leistungen bzw. Teilleistungen eindeutig bestimmbar sind"[3]. Häufig ist mit einer globalen Zweckformulierung eine vage Formulierung der Kostenbezugsgröße verbunden. Wird der Leistungsbegriff in der oben umschriebenen Weise weit gefaßt, so muß von Fall zu Fall bestimmt werden, welcher spezielle Leistungsbegriff einer bestimmten Rechnung zugrunde zu legen ist.

Nach M e n r a d läßt sich der Umfang der Leistungen in verschiedener Weise abgrenzen, "so daß eine vielstufige Bezugsgrößenhierarchie entsteht"[4]. So können die Leistungen einmal entsprechend dem Aufbau des Leistungsprogramms, zum anderen nach der Länge des betrachteten Produktionszeitraumes abgegrenzt werden. Eine weitere Bezugsgrößendimension ergibt sich, wenn man die Leistungen nach Leitungsphasen einteilt. Als Variante einer derartigen Abgrenzung nennt M e n r a d eine Segmentierung der Leistungen nach den Bereichen ihrer Entstehung im Betrieb.[5] Wird z.B. als Abgrenzungsmerkmal der Aufbau des Leistungsprogramms bestimmt, so lassen sich als (Teil-)Leistungen das einzelne Stück, eine Erzeugnisart, eine Erzeugnisgruppe oder die Leistungen eines Fabrikationszweiges abgrenzen. Differenziert man dagegen die Bezugsgröße nach dem Ort der Leistungsentstehung, so lassen sich die Leistungen eines Kostenplatzes, einer Kostenstelle, einer Abteilung, eines Werkes oder einer Unternehmung unterscheiden. In der folgenden Abbildung 1 werden die Dimensionen der Bezugsgrößen und deren Abgrenzung noch einmal zusammengefaßt.

1) Riebel, P., Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen im Fertigungsbereich, in: N.B., 1961, S. 146.
2) Fassbender, W., Betriebsindividuelle Kostenerfassung und Kostenauswertung, Diss. Frankfurt/M. 1964, S. 27.
3) Menrad, S., Die Problematik ..., a.a.O., S. 488.
4) Ebenda, S. 488.
5) Ebenda, S. 488.

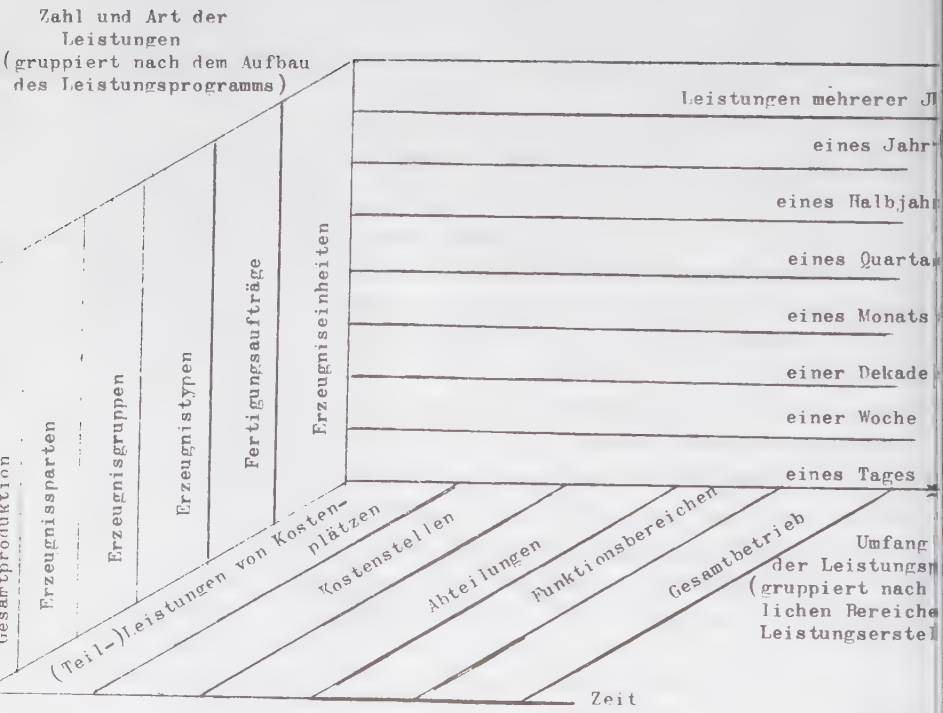


Abb. 1: Schematische Darstellung des Bezugsgrößen-systems der Kostenrechnung

Quelle: Menrad, S., Die Problematik ..., a.a.O., S. 488.

"Die verschiedenen Bezugsgrößen schließen sich keineswegs gegenseitig aus"[1], es ist vielmehr möglich, eine Bezugsgröße mit einer anderen zu verwenden.[2] Es ist auch denkbar, "die Kosten nacheinander Bezugsgrößen auf verschiedenen Stufen der Hierarchie des Leistungsprogramms und der Hierarchie der Leistungsphasen zuzurechnen. Ebenso kann man Rechnungen über kürzere und längere Zeiträume nebeneinander führen"[3]. So kann der Rechnungszweck z.B. bestimmen, daß diejenigen Kosten zu ermitteln sind, die mit den Leistungen der Kostenstelle x der Unternehmung y im Abrechnungszeitraum t verbunden sind. Nach unsrer Meinung zwingt die Ermittlung dieser (Teil-)Leistungen innerhalb einer Bezugsgrößenhierarchie den Kostenrechner, sich über den Rechnungsgegenstand von allem Anfang an Klarheit zu verschaffen. Diese gedankliche Vorarbeit ist eine Voraussetzung für die Ableitung zweckadäquater Rechnungsverfahren.

Die Messung der Leistung

Die Messung der Leistung, die v.a. für die Kostenkontrolle, Kalkulation und Kostenplanung von Bedeutung ist, bereitet in der Praxis der Kostenrechnung u.U. erhebliche Schwierigkeiten. In vielen Fällen wird sich die Leistungsmenge zwar eindeutig messen lassen, wie z.B. die Leistung einer Milchversorgungsanstalt in 'verarbeitete Liter Milch' oder die Leistung einer Brauerei in 'erzeugten hl Bier'. Diese Beispiele

---

1) Menrad, S., Die Problematik..., a.a.O., S. 488.

2) Auch R i e b e l (Das Rechnen mit..., a.a.O., S.215) baut in seinem Konzept des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen eine Hierarchie von Bezugsgrößen auf, um auf diese Weise die Leistungen gegeneinander abgrenzen zu können. Die Leistungen müssen nach R i e b e l aber so abgegrenzt werden, daß "jede Kostenart eines Unternehmens an irgendeiner Stelle als Einzelkosten erfaßt werden kann". Die entsprechende Bezugsgröße muß so gewählt werden, daß sich die Kosten auf sie eindeutig zurechnen lassen. Durch die Wahl der Bezugsgröße wird es möglich, alle Kosten einer Unternehmung als Einzelkosten auszuweisen. Zum Riebel'schen Konzept des Rechnens mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen vgl. S. 80 ff.

3) Menrad, S., Die Problematik..., a.a.O., S. 488 f.

ließen sich vermehren; geeignete Mengeneinheiten können sein: Stück, kg, kcal, Std, Liter usw.[1] In den Kostenstellen des Material- Verwaltungs- und Vertriebbereiches werden jedoch nur selten Leistungen erstellt, die sich mengenmäßig direkt erfassen lassen. Oft ist deren Messung auch aus wirtschaftlichen Gründen nicht vertretbar. Man ist deshalb gezwungen, Ersatzmaßstäbe für die direkt nicht mögliche Leistungsmessung heranzuziehen.[2] Diese indirekte Messung setzt voraus, daß zwischen der zu messenden Leistung und dem gewählten Ersatzmaßstab eine funktionale Beziehung dergestalt besteht, daß die Veränderungen der Maßstabsgröße den Veränderungen der fraglichen Leistung proportional sind.[3] Anstelle der Leistung wird also eine Ersatzgröße gemessen, die zugleich als Maßstab für die Leistung verwendet wird. Besonders einfach ist die indirekte Messung dann, wenn zwischen der Leistung und den bestimmten Verbrauchsgütermengen eindeutige Zusammenhänge bestehen, sei es aus technischen, rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen.[4] Für den Fall, daß weder eine direkte noch eine indirekte Messung der Leistungen möglich ist, bleibt nur noch die Aufstellung eines Kostenbudgets.[5] Die Kostenbudgetierung ist häufig in

---

1) In diesem Zusammenhang spricht K i l g e r von direkten 'Bezugsgrößen'. Er versteht darunter Maßgrößen, "die unmittelbar aus den erstellten oder bearbeiteten Produktmengen abgeleitet werden könne[n]". Vgl. Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 4. Aufl. Köln und Opladen 1970, S. 332. Es ist zu beachten, daß K i l g e r die Bezeichnung 'Bezugsgröße' in diesem Zusammenhang in einer anderen als von uns dargestellten Weise verwendet.

2) Gemäß der Terminologie von K i l g e r (Flexible Plankostenrechnung..., a.a.O., S. 342) handelt es sich bei diesen Ersatzmaßstäben um indirekte 'Bezugsgrößen', "die nicht unmittelbar aus den Produktionsbeiträgen der leistenden Stellen abgeleitet werden können, sondern die man aus den Produktionsbeiträgen der empfangenden Stel[len] ermittelt". Uns erscheint die Einschränkung der Wahl von 'Bezugsgr[ößen'] auf die Produktionsbeiträge der empfangenden Stellen zu eng, da au[ch] im Verbrauch von Gütern in den leistenden Stellen geeignete Ersatzm[aß]stäbe gefunden werden können. Überdies ist es denkbar, daß auch die Leistungen der empfangenden Stellen nicht meßbar sind.

3) Vgl. Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O., S. 31.

4) Vgl. Menrad, S., Die [illegible]..., a.a.O., S. 40[illegible].

5) Vgl. [illegible] Kostenrechnung..., 2. Aufl. Essen 19[illegible], S. 37: "Die Kostenplanung erhält hier, wo weder direkte noch indi[rekte] Messung möglich ist, [illegible] eher den Charakter einer Kostenbudgetierung

den Stellen der Betriebe anzuwenden, die Dienstleistungen erbringen, so z.B. in den kaufmännischen und technischen Direktionsabteilungen, den technischen und juristischen Stabsstellen sowie in der Werbung und Marktforschung.[1] Das Kostenbudget muß sich notgedrungen an den Zahlen der Vergangenheit orientieren, wobei allerdings die Toleranzen für die budgetierten Kosten im Rahmen einer Kostenkontrolle größer sein müssen als im Falle der Vorgabe von Kosten für meßbare Leistungen.[2]

stenbegriff und Rechnungszweck

Die Kosten als Gegenstand der Kostenrechnung

"Die Kostenrechnung ist eine angewandte Rechnung. Sie muß nicht nur formal-mathematisch gesehen richtig sein, der Sinn ihrer Verfahren und Ergebnisse hängt vielmehr auch von der realen Bedeutung der Rechengrößen ab, also vom Begriff der Kosten als Gegenstand der Kostenrechnung"[3]. Viele betriebswirtschaftliche Autoren haben sich bemüht, den Kostenbegriff zu präzisieren, wobei S c h m a l e n b a c h mit seinem Aufsatz 'Selbstkostenrechnung'[4] die wissenschaftliche Diskussion über den Kostenbegriff in Gang gesetzt hat.[5] Heute stehen sich im wesentlichen zwei Auffassungen über das, was unter Kosten zu

---

1) Vgl. Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung..., a.a.O., S. 346.

2) Treten in den o.g. Abteilungen wiederkehrende Arbeitsvorgänge auf, so empfiehlt K i l g e r (S. 348 f.) die Wahl von Ersatzmaßstäben zur Messung der Leistung unter Zuhilfenahme von arbeitswissenschaftlichen Methoden. Er verkennt aber nicht die Schwierigkeiten, Maßstäbe zu finden, die den Leistungen dieser Stellen proportional sind. Er macht den Vorschlag, für diese Stellen die Anzahl der Bearbeitungsfälle als indirekte Bezugsgröße zu wählen. Wenn auch kurzfristig keine Proportionalität zwischen Bezugsgröße und Leistung besteht, so muß nach K i l g e r über längere Zeiträume hinweg in allen Stellen des Material-, Verwaltungs und Vertriebsbereiches eine proportionale Beziehung zwischen Produktion und Absatzvolumen bestehen.

3) Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 14.

4) Schmalenbach, E., Selbstkostenrechnung, in: ZfhF, 13(1919), H. 9/10, S. 257 ff. und H. 11/12, S. 321 ff.

5) Über die verschiedenen Kostenbegriffe in der betriebswirtschaftlichen Literatur informieren in neuerer Zeit Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S.96 ff. und Thielmann, K., Der Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1964, S. 34 ff.

verstehen ist, gegenüber: einmal die auf Schmalenbach zurückgehende 'wertmäßige' Kostenkonzeption, zum anderen die von Koch[1] entwickelte 'patagorische' Kostenkonzeption.

Im folgenden werden wir die einzelnen Merkmale des wertmäßigen Kostenbegriffs kurz darstellen zum einen, weil damit eine Abgrenzung gegenüber dem verwandten Begriffen 'Ausgaben' und 'Aufwand möglich wird, zum andern, weil Koch als prominenter Vertreter des patagorischen Kostenbegriffs einräumt, daß die einzelnen Merkmale der beiden Kostenbegriffe weitgehende Gemeinsamkeiten aufweisen.[2]

a) Der wertmäßige Kostenbegriff

aa) Gutsverzehr

Schmalenbach definiert die Kosten wie folgt: "Kosten sind die in der Selbstkostenrechnung anzusetzenden Werte der für Leistungen verzehrten Güter"[3]. Durch das Merkmal 'Gutsverzehr' grenzt er die Kosten von den Ausgaben ab. "Nicht auf die Ausgabe von Geld kommt es an, sondern darauf, ob... Güter verzehrt wurden"[4]. Wenn es auf das Ausgeben von Geld nicht ankommen soll, so können auch aus dem Verzehr unentgeltlich erworbener Güter kosten resultieren, und umgekehrt entstehen aus der Nutzung entgeltlich erworbener Güter keine Kosten, wenn mit ihr kein Gutsverkehr einhergeht.[5]

---

1) Vgl. Koch, H., Zur Diskussion..., a.a.O., S. 355 ff, derselbe, Zur Kontroverse..., a.a.O., S. 51 ff.

2) So schreibt Koch (Grundprobleme der Kostenrechnung, a.a.O., S. "Wegen der weitgehenden Gemeinsamkeiten ihrer einzelnen Merkmale konkurrieren diese Kostenbegriffe, so daß eine echte Kontroverse vorliegt".

3) Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7.Aufl., S. 6.

4) Derselbe, Selbstkostenrechnung, a.a.O., S. 268.

5) Vgl. Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 17. Diese knappen Ausführungen zum Merkmal 'Gutsverzehr' sollen genügen. Dafür sind zwei Gründe maßgebend. Einmal erfordert das Thema der Arbeit keine ins einzelne gehende Darstellung der Merkmale des Kostenbegriffs, zum andern sind die einzelnen Merkmale des Kostenbegriffs Gegenstand zahlreicher Abhandlungen. Zu den in diesem Zusammenhang interessierenden Begriffen 'Gut'und 'Verzehr' sei verwiesen auf Kosiol, E., Kritische Analyse der..., a.a.O., S. 77 ff. und Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 31 ff.

bb) Leistungsverbundenheit

Durch das Begriffsmerkmal der Leistungsverbundenheit unterscheidet S c h m a l e n b a c h die Kosten vom Aufwand. "Nur derjenige Güterverzehr, der für die Erstellung betrieblicher Leistungen anfällt"[1], führt zu Kosten. Die Beziehungen zwischen Aufwand und Kosten können an einem von S c h m a l e n b a c h entwickelten Schema verdeutlicht werden.[2]

Neutraler Aufwand	Aufwand zugleich Kosten	
	Kosten zugleich Aufwand	Zusatzkosten
keine Kosten	Kosten/Aufwand	kein Aufwand

Aus dem Schema ist ersichtlich, daß ein bestimmter Aufwand mit bestimmten Kosten korrespondieren kann.[3] Die Aufwandrechnung knüpft mehr als die Kostenrechnung an die Ausgaben an, so daß es Aufwand geben kann, der nicht Kosten darstellt (neutraler Aufwand), und Kosten, die kein Aufwand sind (Zusatzkosten).[4]

---

1) Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 6.

2) Vgl. Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 10.

3) Den Aufwand ordnet S c h m a l e n b a c h der Finanzbuchhaltung zu, während er den leistungsverbundenen bewerteten Gutsverbrauch der Geschäftsbuchhaltung zurechnet. Aufwand, der zugleich Kosten darstellt, wird auch als Zweckaufwand bezeichnet; Kosten, die zugleich Aufwand sind, nennt er Grundkosten. Vgl. Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 7 ff.

4) Auf die Verbundenheit von Leistungen und Gutsverbrauch braucht hier nicht näher eingegangen zu werden, da sie weiter unten (S. 44 ff.) ausführlich dargestellt wird.

cc) Bewertung

Letztes Begriffsmerkmal ist nach der Schmalenbach'schen Kostendefinition die Bewertung. Kosten liegen erst dann vor, wenn der leistungsverbundene Gutsverbrauch bewertet ist. Schmalenbach meint damit, "daß der Güterverzehr in Geld ausgedrückt werden muß, weiterhin, daß prinzipiell nicht die gehabten Ausgaben die Höhe der Kosten bestimmen müssen, und schließlich, daß der Ansatz der Kosten nicht willkürlich, sondern anhand bestimmter Kriterien zu erfolgen habe"[1]. Wird der Gutsverbrauch in Geld ausgedrückt, so werden die im Produktionsprozeß verbrauchten Güter zu gleichnamigen und damit vergleichbaren Größen umgeformt, "sie werden additions- und subtraktionsfähig und erfüllen damit die Voraussetzung für ihre Erfassung und Verteilung im Rechnungswesen"[2]. Da prinzipiell nicht die Ausgaben den für den Gutsverbrauch angesetzten Kostenbetrag bestimmen, hebt sich der Kostenbegriff vom Aufwandsbegriff ab. In der Kostendefinition bleibt offen, wie der Gutsverbrauch bewertet werden soll. Die heutige Auffassung, die sich mit der unsrigen deckt, geht dahin, Kriterien für die Bewertung aus dem Rechnungszweck herzuleiten. Die Zwecksetzung und die der Rechnung (Bewertung) zugrunde zu legenden Annahme

---

1) Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 19.

2) Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O., S. 31; ebenso Bouffier (Artikel 'Wert', in: HWB³, Bd. IV, Sp. 6314), der unter Bewertung "die Veranschlagung der Güter nach einem einheitlichen Wertmaßstab versteht. Dabei bedarf es nach Menrad (Der Kostenbegriff, a S. 58 f.) keiner weiteren Begründung, "daß sich einer Geld-Verkehrwirtschaft das (Währungs-)Geld weitaus am besten von allen knappen Gütern als Wertmaßstab eignet. Praktisch besteht deshalb die Bewertung des Güterverbrauchs darin, daß man ihn in einem Geldbetrag ausdrückt, dessen Höhe nach dem Wert der jeweils verbrauchten Güter bemessen wird".

und Bedingungen bestimmen den Rechnungsinhalt.[1]
M e n r a d gibt eine Übersicht über die grundsätzlichen Möglichkeiten der Bewertung von Gütern, wobei auch er ausdrücklich darauf hinweist, "daß die Wahl des Wertansatzes allenfalls insoweit im subjektiven Ermessen des Bewertenden (steht), als verschiedene Wertansätze im Hinblick auf den Rechnungszweck neutral sind"[2]:

"A. Für das zu bewertende Gut vom Betrieb bezahlter Preis (Anschaffungspreis)

B. Preis eines gleichartigen oder ähnlichen Gutes:
   1. in einem bestimmten Zeitpunkt gültige Preise (z.B. am Liefertag, am Tag des Verbrauchs, am Umsatztag, am Tag der Verrechnung)
   2. für ein bestimmtes Gut bezahlter Preis (z.B. für das zuerst oder zuletzt gekaufte der vorhandenen Güter - fifo, lifo)

C. Mittelwert aus mehreren Preisen gleichartiger Güter (z.B. Durchschnitt der Anschaffungspreise eines bestimmten Bestandes an gleichartigen Gütern; in einem bestimmten Zeitraum und - bzw. oder - in einem bestimmten Wirtschaftsraum durchschnittlich für Güter gleicher Art bezahlter Preis; in einem bestimmten Sinn normaler Preis für Güter gleicher Art)

D. Wert andersartiger Güter[3]
   1. Summe von Werten andersartiger Güter
   2. Differenz zwischen Werten andersartiger Güter"[4].

---

1) Auch S c h w e i t z e r teilt diese Auffassung, wobei er im Anschluß an S c h m a l e n b a c h eine Bewertungskonzeption entwickelt, die er die 'entscheidungslogische' nennt. Vgl. Schweitzer, M., Struktur und Funktion der Bilanz, Grundfragen der betriebswirtschaftlichen Bilanz in methodologischer und entscheidungstheoretischer Sicht, Betriebswirtschaftliche Forschungsergebnisse, Bd. 57, S. 105 ff Zur entscheidungslogischen Kostenbewertung vgl. auch Engels, W., Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962 und Adam, D., Entscheidungsorientierte Kostenbewertung, a.a.O. Da sich die Analysen von A d a m , E n g e l s und S c h w e i t z e r auf die Lösung von Bewertungsproblemen in Entscheidungsmodellen beschränken, können sie in unserer Untersuchung unberücksichtigt bleiben.

2) Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S.65 f.

3) M e n r a d (Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 67, Fn. 138) weist darauf hin, daß der Wert der betreffenden Güter letztlich wieder auf Preise zurückzuführen ist.

4) Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 66 f.

b) Der pagatorische Kostenbegriff

Die Darstellung des von K o c h entwickelten pagatorischen Kostenbegriffs[1] ist erforderlich, weil die Erörterung der K o c h ' s c h e n Definition die Aufmerksamkeit auf die Zweckabhängigkeit der Kostenrechnung und des Kostenbegriffs lenkt. K o c h definiert die Kosten als "die im Rahmen des betrieblichen Prozesses entrichteten Entgelte"[2]. Die folgende Darstellung beschränkt sich auf das Merkmal der 'entrichteten Entgelte', weil dieses Begriffsmerkmal Anlaß zu zahlreichen Kontroversen gab.[3]

Nach der Kostendefinition von K o c h müssen im Rahmen des betrieblichen Prozesses Entgelte entrichtet werden, damit Kosten entstehen. Aus der Verwendung des Wortes 'entrichtet' darf geschlossen werden, daß K o c h von Zahlungen ausgeht, wobei Zahlungen ihrerseits Ausgaben bedeuten. Ohne Ausgaben keine Kosten! Mit seiner Definition ist K o c h damit bei der Bewertung der Kostengüter auf historische Anschaffungspreise angewiesen, es sei denn, das Wort 'Entgelt' habe eine andere Bedeutung.[4] K o c h

1) Man kann den pagatorischen Kostenbegriff im ursprünglichen Sinne vom pagatorischen Kostenbegriff im erweiterten Sinne unterscheiden. Ersteren haben F e t t e l , L i n h a r d t , S e i s c h a b und S c h ä f e r vertreten. Darauf aufbauend hat K o c h den pagatorischen Kostenbegriff im erweiterten Sinne entwickelt. Der 'ursprüngliche' Begriff kann nicht allen Rechnungszwecken gerecht werden, während K o c h ' s Begriff über entsprechende Hypothesenbildung allen Rechnungszwecken zugänglich ist.

2) Koch, H., Zur Kontroverse ..., a.a.O., S. 51. Diese Definition ersetzt die frühere Definition von K o c h, nach der er unter Kosten "die mit der Herstellung und Absatz einer Erzeugniseinheit bzw. einer Periode verbundenen, nicht kompensierten Ausgaben" verstand. Koch, H., Zur Diskussion ..., a.a.O., S. 361. K o c h (Zur Kontroverse ..., a.a.O., S.51) weist aber ausdrücklich darauf hin, daß durch diese Änderung der Kostendefinition der zugrunde liegende Erfahrungsinhalt nicht berührt wird.

3) Vgl. z.B. Zoll,W., Kostenbegriff und Kostenrechnung, Zur Diskussion über den pagatorischen Kostenbegriff, in: ZfB, 30 (1960), S. 15 ff. und S. 96 ff. sowie Engelmann,K., Einwände gegen den pagatorischen Kostenbegriff, Eine Erwiderung, in: ZfB, 28 (1958), S. 558 ff.

4) Die Aussagen K o c h ' s weisen aber nicht darauf hin. So sagt K o c h (Zur Diskussion ..., a.a.O., S. 362 f.), "daß in der Kostenrechnung nur mit einer Art von Preis gerechnet werden darf, der im Kostenbegriff eingeschlossen ist", "daß dem pagatorischen Kostenbegriff entsprechend stets mit Anschaffungspreisen gerechnet wird".

ist in der Frage der Bewertung festgelegt. Ein Bewertungsproblem scheint bei ihm nicht zu existieren und es verwundert deshalb auch nicht, daß er schreibt: "Es gibt in der Kostenrechnung kein Bewertungsproblem"[1]). Den wertmäßigen Kostenbegriff lehnt K o c h ab, "weil der in ihm enthaltene Wertbegriff nicht materiell definiert ist"[2]). Obwohl K o c h die Verrechnung von Geldbeträgen, "die realiter keine Ausgaben sind"[3]), nach seiner Kostendefinition ablehnen müßte, läßt er dennoch den unterschiedlichen Ansatz von Geldbeträgen zu. Er räumt ein, daß die Frage, ob die Verrechnung solcher Beträge sinnvoll und richtig ist, nur vom Rechnungszweck her beurteilt werden kann.[4]) "Sinnvoll und berechtigt" ist die Verrechnung aber nur dann, "wenn man von dem pagatorischen Kostenbegriff ausgeht"[5]). Welchen Weg beschreitet nun K o c h, wenn er ein Bewertungsproblem verneint und auf Anschaffungspreise abstellt, aber dennoch mit unterschiedlichen Geldbeträgen rechnet, sofern dies der Rechnungszweck erfordert? K o c h begründet den Ansatz unterschiedlicher Geldbeträge damit, daß je nach Rechnungszweck und den jeweils in der Wirklichkeit vorliegenden Bedingungen unterschiedliche Hypothesen zu bilden seien.[6]) Erfordert beispielsweise der Rechnungszweck die Verwendung von Wiederbeschaffungspreisen, so rechtfertigt K o c h die Bewertung mit Anschaffungspreisen mit der Hypothese, "daß der Unter-

1) Koch, H., Zur Diskussion ..., a.a.O., S. 372.
2) Ebenda, S. 363.
3) Ebenda, S. 388.
4) Ebenda, S. 388.
5) Ebenda, S. 368.
6) Ebenda, S. 368 f. und S. 372. K o c h unterscheidet zweckbedingte und prämissenbedingte Hypothesen. Erstere sind vom Rechnungszweck abhängig, während letztere gebildet werden müssen, wenn "die empirischen Bedingungen des konkreten Falles und die dem Kostenbegriff zugrunde liegenden Prämissen nicht übereinstimmen" (S. 369 f.).

Die Kurzfristige Erfolgsrechnung hat danach folgendes Aussehen:

E r f o l g s r e c h n u n g

	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5	Summe
Erlöse	7 500,-	19 825,-	6 600,-	16 250,-	7 000,-	57 175,-
Kosten K	7 012,-	19 907,-	6 325,-	14 390,-	5 900,-	53 534,-
Bruttoerfolge	488,-	- 82,-	275,-	1 860,-	1 100,-	3 641,-

Die differenzierende Zuschlagsrechnung wird in der Form der Istkostenrechnung vorgenommen. Differenziert wird nach Kostenstellen.

K a l k u l a t i o n

	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5
Dir. MK	16,20	17,70	7,50	12,20	11,70
+ 6,6% v. I	1,07	1,17	0,50	0,80	0,77
Materialk.	17,27	18,87	8,--	13,--	12,47
III Dir. FK A_1				4,--	
+ 50% v. III				2,--	
IV Dir. FK A_2					4,50
+ 88,9% v. IV					4,--
V Dir. FK A_3	3,60	3,--	4,80		
+ 64,8% v. V	2,33	1,94	3,11		
VI Dir. FK A_4	1,50	3,--	5,--	2,50	4,--
+ 55,7% v. VI	0,84	1,67	2,78	1,39	2,33
VII Dir. FK A_5	3,20			2,--	4,--
+ 98,5% v. VII	3,15			1,97	3,94
VIII Dir. FK A_6	6,--	3,60	7,20	3,--	
+ 60,4% v. VIII	3,62	2,17	4,35	1,81	
IX Dir. FK A_7	2,--	3,20		2,80	2,80
+ 55,7% v. IX	1,11	1,78		1,56	1,56
+ 23,7% der Summe	3,86	3,03	4,03	3,39	3,63
Fertigungskosten	31,21	23,39	31,27	26,42	30,66
Herstellkosten I + II	48,48	42,26	39,27	39,42	43,13
+ 30,6% HK	14,82	12,93	12,01	12,06	13,21
+ SEK d. Vertr.	7,50	6,50	5,50	6,50	7,--
Selbstkosten	70,80	61,68	56,78	57,98	63,34
Preis	75,--	65,--	55,--	65,--	70,--
Stückerfolg	4,20	3,32	-1,78	7,02	6,66

bildung für zu umständlich, nur um die Kosten'patagorisch' zu frisieren.[1] Wir ziehen es deshalb vor, dieser Untersuchung die allgemein gehaltene Definition des wertmäßigen Kostenbegriffs zugrunde zu legen, und werden - ausgehend vom Rechnungszweck und den jeweils in der Realität gegebenen Bedingungen - versuchen, die Bewertung des leistungsverbunden Gutsverbrauches festzulegen.

Die Bildung spezieller Kostenbegriffe

Der Kostenbegriff ist nach S c h m a l e n b a c h "nicht souverän; er ist ein Begriff, der die Verfolgung gewisser Zwecke erleichtern soll und hat sich diesen Zwecken unterzuordnen"[2]. Werden Kosten als leistungsverbundener, bewerteter Gutsverbrauch definiert, so sind in dieser Definition die einzelnen Merkmale 'Wert', 'Leistung' und 'Gutsverbrauch' so weit gefaßt, "daß sie alle erforderlichen Sonderfälle umschließen und diese von den unterschiedlichen Zwecksetzungen der Rechnung her durch zunehmende Determination begrifflich erfaßt werden können"[3]. Sobald eines der drei Merkmale des wertmäßigen Kostenbegriffs eingeengt wird, führt dies zu einer Modifizierung des allgemeinen Begriffes. Man erhält die Unterbegriffe des allgemeinen Kostenbegriffes, d.h. spezielle Kostenbegriffe. M e n r a d stellt fest, daß bei der Bildung spezieller Kostenbegriffe im Einzelfall näher bestimmt werden kann:

"1. an welche Art von Verbrauchsgütern und Verbrauchsvorgängen gedacht ist,
2. mit welchen Leistungen der Verbrauch verbunden sein muß,
3. in welcher Weise Verbrauch und Leistungen verbunden sein müssen,
4. mit welchem Geldwert der Güterverbrauch angesetzt werden soll"[4].

---

1) Der Ausdruck 'frisieren' stammt von K o s i o l . Vgl. Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O. S. 36.

2) Schmalenbach, E., Kostenrechnung und Preispolitik, 8.Aufl., a.a.O., S. 5.

3) Kosiol, E., Kritische Analyse der ..., a.a.O., S. 11.

4) Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 92.

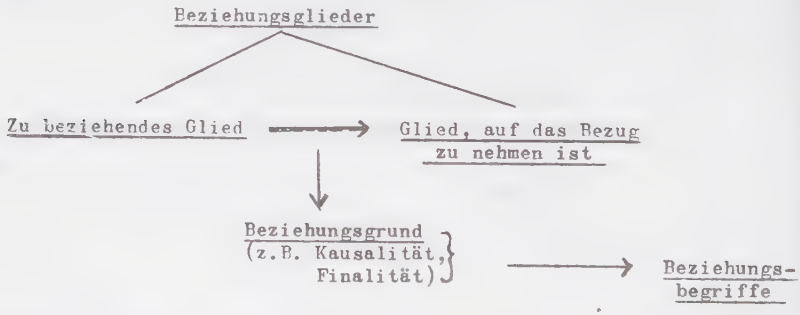
Die Zahl der speziellen Kostenbegriffe ist unübersehbar groß. Das erklärt sich daraus, "daß sich jedes der einzelnen Merkmale des allgemeinen Kostenbegriffs in verschiedenen Richtungen in zunehmendem Maße einengen läßt", wobei spezielle Kostenbegriffe entstehen, die "wieder mit den übrigen Merkmalen bzw. mit deren Unterbegriffen in verschiedenster Weise kombiniert werden können"[1].

Zurechnungsprinzipien und Rechnungszweck

1. Formale Betrachtung der Beziehungen zwischen Kosten und Leistungen

a) Der allgemeine Beziehungsbegriff

Nach den Ausführungen im Handwörterbuch der Philosophie[2] besteht jede Beziehung aus zwei Gliedern, einem zu beziehenden Glied und einem Glied auf das Bezug zu nehmen ist. Weiter enthält jede Beziehung einen Beziehungsgrund (z.B. Kausalität, Finalität). Im Wörterbuch der Philosophie werden die Glieder einer Beziehung 'Beziehungsglieder' oder 'Relate' genannt. Begriffe, die die Art der Beziehung (z.B. Kausalbeziehung oder Finalbeziehung) bezeichnen, heißen 'Beziehungsbegriffe'. Das folgende Schema veranschaulicht die Zusammenhänge.



Übertragen wir diese allgemeinen Überlegungen auf die speziellen Beziehungen zwischen Kosten und Leistungen, so können wir die Kosten und Lei-

---

1) Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 93.

2) Vgl. Eisler, R., Handwörterbuch der Philosophie, 2. Aufl., a.a.O., Stichwort 'Relation', S. 544.

3) Hoffmeister, J., (Hrsg.), Wörterbuch der philosophischen Begriffe, a.a.O., Stichwort 'Beziehung', S. 122.

stungen als Beziehungsglieder der speziellen Kosten-Leistungs-Beziehung betrachten, wobei die Kosten das zu beziehende Glied bilden und die Leistungen das Glied, auf das Bezug zu nehmen ist. Der Rechnungszweck bestimmt einmal, welcher Leistungskomplex der jeweiligen Rechnung als Bezugsglied zugrunde gelegt werden soll, zum andern, welcher Beziehungsgrund für die auf den Leistungskomplex zu beziehenden Kosten maßgeblich ist.

) Die Kostenzurechnung als spezielle Beziehung der Kostenrechnung

Für die folgenden Überlegungen unterstellen wir, der Rechnungszweck sei gegeben. Dieser erfordert die Zurechnung bestimmter Kosten auf eine mit dem Rechnungszweck gegebene, genau bestimmte Leistung.[1)] Die einzelnen Kostenarten K_i, i= 1, ..., m,werden als Elemente der Menge 'Kosten' den einzelnen Teilleistungen L_j = 1, ..., n, die als Elemente der Menge 'Leistungen' aufgefaßt werden, gegenübergestellt. Da der Rechnungszweck bekannt ist, steht fest, welche durch einen bestimmten Beziehungsgrund mit der Leistung verbundenen Kosten dieser Leistung zugerechnet werden sollen. Wir nehmen an, die Leistung sei L_1, die zu beziehenden Kostenarten K_1, K_2 und K_3 und untersuchen, welche Beziehungen zwischen der Leistung L_1 und den Kostenarten K_1, K_2 und K_3 bestehen. Die Analyse ergebe folgendes Bild:

K_1 und K_2 sind L_1 eindeutig zurechenbar. Daher sprechen wir von d i r e k t e n Kosten. Betrachten wir die Umkehrrelation, so stellen wir fest, daß L_1 eindeutig nur K_1 und K_2 gemeinsam zurechenbar ist. Fassen wir K_1 und K_2 zu einer Gruppe $K_{1/2}$ zusammen, so erhalten wir auch eindeutige Beziehungen für die Umkehrrelation. Wir nennen $K_{1/2}$ E i n z e l k o s t e n in Bezug auf L_1. Dieser Fall ist in der Praxis der Kostenrechnung häufig anzutreffen. So sind z.B. bestimmte Lohn- und Materialkosten den einzelnen Leistungseinheiten oft eindeutig zurechenbar. Die Leistungseinheit ihrerseits läßt sich aber nur Lohnkosten, Materialkosten und anderen Einzelkosten gemeinsam zuordnen.

---

1)Die Zuhilfenahme der Mengenlehre erleichtert u.E. die oft schwierige Feststellung, ob im einzelnen Fall Beziehungen bestimmter Art zwischen Kosten und Leistungen bestehen. Insbesondere läßt sich eine saubere Unterscheidung der in diesem Zusammenhang relevanten Begriffe Einzelkosten und Gemeinkosten vornehmen. Vgl. dazu z.B. Griesel, H., Die neue Mathematik für Lehrer und Studenten, Bd. 1, Hannover, Berlin, Darmstadt, Dortmund 1971.

Die Untersuchung ergebe weiter, daß sich K_3 auf L_1 nicht eindeutig zurechnen läßt. Die Kosten, die sich nicht als Einzelkosten auf bestimmte Leistungen verrechnen lassen, nennen wir G e m e i n k o s t e n. Es ist aber denkbar, daß sich K_3 auf eine bestimmte Anzahl gleicher (Teil-)Leistungen von L_1[1] gemeinsam zurechnen läßt. Weiter wäre es denkbar, daß nur zwischen K_3 und der (Teil-)Leistung L_3 eindeutige Beziehungen gegeben sind. Stellt man K_3 der (Teil-)Leistung L_3 gegenüber, so erhalten wir Einzelkosten von L_3. Es hängt also von dem für den Rechnungszweck relevanten Leistungskomplex ab, ob bestimmte Kosten als Einzelkosten zugerechnet werden können oder nicht, aber "alle Kosten und Erlöse einer Unternehmung lassen sich eindeutig und zwingend als relative Einzelkosten und -erlöse erfassen und zurechnen, wenn man nur die jeweils richtigen Bezugsgrößen (Kalkulationsobjekte) dafür auswählt". In der kostenrechnerischen Praxis bereitet die Ermittlung von Einzelkosten häufig erhebliche Schwierigkeiten, da die Zusammenhänge zwischen Kosten und Leistungen komplexer Natur sein können, zumal wenn man berücksichtigt, daß die meisten Kostenarten sowohl eine Preiskomponente als auch eine Mengenkomponente aufweisen, und daß zwischen Gutsverbrauch bzw. der Ausgabe für dieses Gut einerseits und bestimmten Leistungen andrerseits nicht notwendig dieselben Beziehungen existieren müssen. So kann sich z.B. der Verbrauch eines Gutes einer Leistung eindeutig zuordnen lassen, während sich das geldliche Äquivalent dieses Gutsverbrauchs derselben Leistung nicht eindeutig zuordnen läßt. In diesem speziellen Fall wäre ein 'Einzelverbrauch', aber keine 'Einzelausgabe' gegeben.[3]

---

1) Z.B. auf 100 Einheiten von L_1, deren Summe die Teilleistung L_2 ergibt.

2) Riebel, P., Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen im Erzeugnisbereich auf Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: NB, 20 (1967), S. 11.

3) Die spiegelbildlichen Probleme ergeben sich bei der Zurechnung von Erlösen auf Leistungsgüter. Vgl. hierzu Riebel, P., Ertragsbildung und Ertragsverbundenheit im Spiegel der Zurechenbarkeit von Erlösen, in: Beiträge zur betriebswirtschaftlichen Ertragslehre, E. Schäfer zum 70. Geburtstag, Opladen 1971, S. 166 ff.

Im folgenden[1] soll an einigen ausgewählten Beispielen erläutert werden, ob eindeutige Kosten-Leistung-Beziehungen vorliegen. Besonders einfach ist dies festzustellen, wenn bestimmte Materialien ausschließlich für die Fertigung eines einzelnen Stückes beschafft werden, z.B. für den Bau eines Schiffes. Sowohl Materialverbrauch als auch Materialkosten lassen sich dann eindeutig der Leistung zurechnen. Schwieriger wird die Entscheidung über die Eigenschaft der Kosten-Leistung-Beziehungen, wenn Material für den Bau von mehreren Schiffen gemeinsam beschafft wird und auf Grund der Größe des Auftrags ein Mengenrabatt eingeräumt wird. Sicher ist, daß sich die Materialkosten eindeutig der aus mehreren Schiffen bestehenden Bestellung zurechnen lassen. Es ist zwar denkbar, dem einzelnen Schiff den mengenmäßigen Materialverbrauch als Einzelverbrauch anzulasten; dagegen ist es unmöglich, den Materialwert für eine Schiffseinheit eindeutig zu ermitteln, da der Mengenrabatt für den gesamten Auftrag gewährt wurde. Werden die oben genannten Materialkosten auf die einzelnen Schiffe verteilt[2], so stellen die verrechneten Materialkostenanteile in Bezug auf die Leistung '1 Schiff' Gemeinkosten dar. Ein weiteres Beispiel liefert der bei Ausführung eines Auftrags anfallende Materialabfall.[3] Diese Materialreste sind in Bezug auf die Gesamtheit der Leistungen des Auftrags Einzelkosten, im Verhältnis zur einzelnen Leistung handelt es sich dagegen um Gemeinkosten. Es kann auch der Fall eintreten, daß die Produktion eines Gutes, für die ein bestimmtes Material gekauft wurde, eingestellt wird. Ist das Material einmal vorhanden, so wird die Betriebsleitung versuchen, dieses Material für die Produktion einer anderen Leistung zu verwenden. Gelingt

---

1) Vgl. zu den folgenden Ausführungen die detaillierte Darstellung bei Ehrt, R., Die Zurechenbarkeit..., a.a.O., S. 37 ff.

2) Da der Preisnachlaß für den gesamten Auftrag gewährt worden ist, läßt sich nach M e n r a d (Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 75) nicht allgemeingültig sagen, "ob und in welchem Umfang er /der Mengenrabatt/Sch/ zu berücksichtigen ist, wenn der Wert eines Teils dieser Gütermenge bestimmt werden soll". Vgl. zu diesem Problem auch Hummel, S., Wirklichkeitsnahe Kostenerfassung, a.a.O., S. 177-182 und S. 202-215 und Schneider, D., Finanzwirtschaftliche Theorie der Produktion, in: Produktionstheorie und Produktionsplanung, Festschrift zum 65. Geburtstag von K. Hax, hrsg. von A. Moxter, D. Schneider und W. Wittmann, Köln und Opladen 1966, hier S. 372 f. und S. 378 ff.

3) Vgl. Ehrt, R., Die Zurechenbarkeit ..., a.a.O., S. 39.

dies, ist das Material aber teurer als das bei dieser Produktion üblicherweise verwendete, so stellt sich die Frage, welchen Leistungen diese Differenzkosten zugerechnet werden sollen. E h r t [1] ist deshalb der Meinung, daß die Differenz zwischen erhöhten und normalen Materialkosten nur der geplanten, allerdings nicht realisierten Leistung eindeutig zurechenbar ist. Für die tatsächlich erstellte Leistung sind diese Differenzkosten Gemeinkosten.

2. Zurechnungsprinzipien in der Kostenrechnung

a) Der Modellcharakter der Kostenrechnung

S c h w e i t z e r sieht in der Modellbildung ein Instrument, mit dem sich die Wirtschaftswissenschaft Reproduktionen tatsächlicher Gegenstände, Eigenschaften oder Relationen verschaffen kann.[2] Diese Reproduktionen nennt er Modelle und definiert diese wie folgt: "Ein Modell ist eine isomorphe (homorphe) Abbildung eines Teilzusammenhangs aus einem Betrachtungsgegenstand"[3]. Bei der Modellbildung ist nach K o s i o l der Zusammenhang zwischen Formalstruktur und Problemstruktur von entscheidender Bedeutung: "Ein Modell bestimmten Abstraktionsgrades ist nur dann ein adäquates Abbild der betrachteten Wirklichkeit, wenn zwischen der formalen, insbesondere der Kalkülstruktur des Modells und der materialen Struktur des modellierenden Problemzusammenhangs sogenannte Isomorphie besteht, d.h. eine Strukturgleichheit der gedanklichen und realen Sphär

Die Idee eines universell auswertbaren Kostenrechnungmodells wurde zum ersten Mal von S c h m a l e n b a c h [5] vorgetragen. R i e b e l gr diese Idee auf und entwickelte im Interesse einer wirklichkeitsentsprec

1) Vgl. Ehrt, R., Die Zurechenbarkeit ..., a.a.O., S. 40.

2) Vgl. Schweitzer, M., Struktur und Funktion ..., a.a.O., S. 17.

3) Ebenda, S. 20.

4) Kosiol, E., Modellanalyse als Grundlage unternehmerischer Entscheidun in: ZfhF, 13 NF (1961), S. 321, (im Original teilweise gesperrt).

5) Vgl. Schmalenbach, E., Pretiale Wirtschaftslenkung, Bd. 2, a.a.O., S. ff.

den Kostenrechnung eine Grundrechnung[1], in der lediglich Einzelkosten ausgewiesen werden. Die in dieser Grundrechnung gespeicherten Einzelkosten bilden die Grundlage für darauf aufbauende, auf einen speziellen Rechnungszweck zugeschnittene Sonderrechnungen. Allerdings ist die Grundrechnung[2] nicht ohne jeden Bezug zu den Auswertungszwecken. Nach M e n r a d muß die Grundrechnung demnach "auf jene Sachverhalte ausgerichtet werden, die für die Auswertung tatsächlich relevant sind ..."[3].

Aber nicht nur die Auswahl der Bezugsgrößen, auch die Erfassung der Kosten als Einzelkosten der in der Grundrechnung verwendeten Bezugsgrößen bereitet erhebliche Schwierigkeiten, da sich die Kosten einer Leistung nur eindeutig zurechnen lassen, "soweit die betreffende Leistung gegenüber allen sonstigen Leistungen scharf abgegrenzt werden kann, soweit der mit dieser Leistung und nur mit ihr verbundene Verbrauch genau erfaßbar ist und soweit sich der Wert des letzteren sicher feststellen läßt"[4].
Die Alternative zu einer (weitgehend) zweckindifferenten Grundrechnung besteht in einem Kostenrechnungskalkül, der von vornherein auf die Erfüllung bestimmter Rechnungszwecke angelegt ist.[5] Eine Ausrichtung der Kostenrechnung auf spezielle Zwecke empfiehlt sich nur dann, wenn wenige harmonierende Zwecke verfolgt werden sollen.[6] Es ist aber zu beachten, daß in diesem Kalkül wahrscheinlich neben Einzelkosten auch Gemeinkosten zur Verrechnung gelangten und somit der Boden einer wirklichkeitsgerechten Kostenrechnung verlassen wird.

---

1) Zur Unterscheidung von Grundrechnung und Sonderrechnung vgl. auch Hummel, S., Wirklichkeitsnahe Kostenerfassung, a.a.O., S. 53 ff. und die dort angegebene Literatur.

2) Zum Aufbau der Grundrechnung vgl. Riebel, P., Der Aufbau der Grundrechnung im System des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Aufwand und Ertrag, Zeitschrift für Buchhaltungsfachleute, 10 (1964), S. 84 ff. und derselbe, Durchführung und Auswertung der Grundrechnung im System des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Aufwand und Ertrag, Zft. für Buchhaltungsfachleute, 10 (1964), S. 117 ff. und S. 142 ff.

3) Menrad, S., Die Problematik ..., a.a.O., S. 492.

4) Derselbe, Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 73.

5) Derselbe, Die Problematik ..., a.a.O., S. 492.

6) Ebenda, S. 492.

b) Darstellung der Zurechnungsprinzipien

Die Frage, nach welchen Grundsätzen die Zurechnung von Kosten und Leistungen vorgenommen werden sollte, wurde von der traditionellen Kostenrechnung mit dem Verursachungsprinzip beantwortet.[1] E h r t sieht das entscheidende Merkmal jeder Kausalbeziehung "in der notwendigen Verknüpfung von Ursache und Wirkung, in dem Hervorbringen der Wirkung durch die Ursachen"[2]. Übertragen auf die Kostenrechnung erfordert dieses Prinzip eine Zurechnung der Kosten (Wirkung), auf die Leistungen durch die sie verursacht wurden. "Jedes Erzeugnis darf nur die Kosten tragen, die es verursacht hat"[3]. Die Forschung auf diesem Gebiet hat aber gezeigt, daß sich Kosten und Leistungen nicht wie Ursache und Wirkung verhalten.[4]

---

1) Als Vertreter des Verursachungsprinzips sind z.B. zu nennen: Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, 3. Aufl. Düsseldorf 1949, S. 17; Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 331; Rodenstock, R., Die Genauigkeit der Kostenrechnung industrieller Betriebe, München 1950, S. 13 f.

2) Ehrt, R., Die Zurechenbarkeit..., a.a.O., S. 20 f. (im Original teilweise gesperrt).

3) Rodenstock, R., Die Genauigkeit ..., a.a.O., S. 13 f.

4) Kritisch setzen sich mit dem Verursachungsprinzip auseinander: Ehrt, R., Die Zurechenbarkeit ..., a.a.O., S. 23 ff.; Heinen, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, in: ZfhF, 10 NF (1958), S. 2; Riebel, P., Die Fragwürdigkeit des Verursachungsprinzips im Rechnungswesen, in: Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik, Festschrift für Gerhard Krüger zu seinem 65. Geburtstag, hrsg. von V. Layer und H. Strebel, Berlin 1969, S. 55; Schneider, D., Kostentheorie und verursachungsgemäße Kostenrechnung, in: ZfhF, 13 NF (1961), S. 677 ff. Begründet wird die Abkehr vom Verursachungsprinzip z.B. von E h r t damit (S. 23 ff.), daß es sich bei Kosten und Leistungen um Wertgrößen handelt. Wertgrößen seien keine Naturerscheinungen, sondern werden den Dingen vom Menschen gegeben. Allerdings könnten den Kosten und Leistungen Güterbewegungen zugrunde liegen, die einer kausalen Betrachtungsweise zugänglich seien, wie z.B. Material und Energie. Aber beim Einsatz anderer Kostenarten wie z.B. Lizenzgebühren, Steuern, Beiträgen oder kalkulatorischen Zinsen fehle es am Einsatz konkreter Güter, die Ursache oder Wirkung eines Kausalprozesses sein könnten. Selbst bei jenen Kosten und Leistungen, die sich auf mengenmäßige Güterbewegungen zurückführen lassen, sei - so E h r t - der vom Verursachungsprinzip beschriebene Zusammenhang nicht gegeben. Nicht die Leistungen stellen die Ursache für den Einsatz und den Verzehr der Kostengüter dar; vielmehr werden die Kosten um der Leistung willen aufgewandt. Kosten sind damit Mittel der Leistungserstellung.

Deshalb wurde der Zusammenhang des Verursachungsprinzips verdeutlicht und genauer bezeichnet.[1)]

Die Tatsache, daß weder der natürliche Verschleiß von Sachgütern, ihre technische Überholung und die Vernichtung von Wirtschaftsgütern, noch die Abgaben an den Staat als von den Leistungen verursachter Gutsverbrauch angesehen werden konnten, veranlaßte K o s i o l [2)] das Kosteneinwirkungsprinzip zu formulieren. Danach ist nicht mehr die Frage entscheidend, welcher Gutsverbrauch durch eine Leistung verursacht wurde, sondern "man muß umgekehrt fragen, welcher Güterverbrauch als causa efficiens (Wirkungsursache) im Produktionsprozeß auf die Leistung einwirkt, so daß diese ohne ihn nicht zustande kommt"[3)]. Auch K o c h bringt grundsätzliche Einwände gegen das Verursachungsprinzip vor. Er fordert, daß gemäß dem Leistungsentsprechungsprinzip "die den verschiedenen Leistungseinheiten zuzuordnenden Gesamtkostenanteile nach der Größenrelation zwischen den Leistungseinheiten zu bemessen"[4)] sind. R i e b e l [5)] spricht vom Identitätsprinzip. Dieses ist gewahrt, wenn die einander zugeordneten Kosten und Leistungen "als Wirkungen ein und desselben Kausal- oder Finalprozesses und einer identischen Entscheidungskette anzusehen sind"[6)]. Schließlich ist das Finalitätsprinzip von E h r t

---

Fortsetzung von Zitat 4) von S. 44
"Da die Mittel so eingesetzt werden, daß sie den Zweck ursächlich herbeiführen ist zu vermuten, daß die Kostengüter die Ursache der Leistungsentstehung bilden". Anhand zahlreicher Beispiele (S. 26 ff. beweist E h r t , daß nicht der Verzehr, sondern der Einsatz der Kostengüter die Ursache der Leistungsentstehung bildet. Da aber eine Zurechnung der verzehrten Mengen beabsichtigt ist, und eine Gleichsetzung von eingesetzten und verbrauchten Mengen praktisch unzulässig ist (Beispiel: Einsatz von Anlagen), hält er das Kausalprinzip für unbrauchbar.

1) Vgl. zu den folgenden Ausführungen Menrad, S., Die Problematik ..., a.a.O., S. 489.

2) Vgl. Kosiol, E., Kritische Analyse ..., a.a.O., S. 7 ff.

3) Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O., S. 29.

4) Koch, H., Grundprobleme ..., a.a.O., Abschnitt: Das Prinzip der traditionellen Stückkostenrechnung, S. 102.

5) Riebel, P., Die Fragwürdigkeit ..., a.a.O., S. 61.

6) Ebenda, S. 61.

zu nennen, dem dann entsprochen wird, "wenn die eine Größe um der anderen willen bewußt in Kauf genommen wird"[1], wenn also bestimmte Kosten um bestimmter Leistungen willen bewußt in Kauf genommen werden. Abgesehen vom Leistungsentsprechungsprinzip, das als Schlüsselungsvorschrift aufgefaßt werden kann, sagen die angeführten Zurechnungsprinzipien, unter welchen Voraussetzungen eine Kostenzurechnung zur isomorphen Abbildung der Prozesse führt.[2] M e n r a d bemerkt hierzu: "Insbesondere sind ihre praktischen Konsequenzen insoweit die gleichen, als sie von der Kostenzurechnung grundsätzlich eine isomorphe Abbildung der realen Sachverhalte verlangen. Die Kosten sollen also den Bezugsgrößen möglichst gemäß nachweisbaren eindeutigen Zusammenhängen zugerechnet werden"[3]. Der Grundsatz einer eindeutigen, wirklichkeitsgerechten Kostenzurechnung hat sich aber bis heute nicht allgemein durchsetzen können, weil es oft zweckmäßig sein kann, auch solche Kosten auf die Leistungen zuzurechnen, die sich nicht isomorph abbilden lassen. Läßt sich ein eindeutiger Zusammenhang zwischen Kosten und Leistungen nicht nachweisen, so wird von einigen Autoren eine Kostenzurechnung auf die fraglichen Leistungen abgelehnt, andere wiederum schließen eine Verrechnung von Gemeinkosten auf bestimmte Leistungen nicht grundsätzlich aus, wobei die damit verbundene Ungenauigkeit der Rechnungsergebnisse häufig mit

---

1) Ehrt, R., Die Zurechenbarkeit ..., a.a.O., S. 30.

2) Es ist aber zu beachten, daß das Verursachungsprinzip immer auch für die Gemeinkosten-Verrechnung reklamiert wurde.

3) Menrad, S., Die Problematik ..., a.a.O., S. 489; Abbilden heißt hierbei, "die betreffenden realen Zusammenhänge isomorph wiedergeben. Real wiederum sind einerseits die tatsächlich verwirklichten, andrerseits aber auch jene Sachverhalte, die unter erwarteten oder möglichen, technologischen, rechtlichen, wirtschaftlichen Bedingungen Wirklichkeit werden können" (S. 489).

praktischen Erfordernissen begründet wird.[1] Das wohl bekannteste Prinzip, auf das in diesen Fällen zurückgegriffen wird, ist das Proportionalitätsprinzip. Danach sind die Gemeinkosten nach einer Maßgröße[2] zu verteilen, die sowohl zu den verrechneten Kosten als auch zu der betreffenden Leistung in einer proportionalen Beziehung stehen sollte. Mit anderen Worten, die Beziehung zwischen Maßgröße und Kosten einerseits, und Maßgröße und Leistungsmenge andrerseits, muß linear sein.[3] Lassen sich keine derartigen Maßgrößen finden, so wird vornehmlich in älteren Veröffentlichungen vorgeschlagen, eine Verrechnung solcher Kosten auf die Leistungen nach dem Durchschnittskostenprinzip vorzunehmen.[4] Die

---

1) Nach S c h m a l e n b a c h (Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., a.a.O., S. 24) ist der Grad der Genauigkeit zum einen eine Frage der Zweckmäßigkeit, zum andern eine Frage der Wirtschaftlichkeit, "denn eine vollkommene Kostenrechnung ist nicht eine solche mit höchster Genauigkeit, sondern eine solche mit ökonomischer Begrenzung der Genauigkeit". Ein Genauigkeitsgrad läßt sich aber nur angeben, wenn ein Maßstab für die Genauigkeit bekannt ist. Verteilt man z.B. aus Wirtschaftlichkeitsgründen unechte Gemeinkosten (z.B. Heizkosten) nach irgendwelchen Schlüsseln auf die betreffenden Leistungen, so ist es möglich, die tatsächlichen Gemeinkosten festzustellen und die Abweichung des nach dem Schlüssel verrechneten Betrags von den tatsächlichen Gemeinkosten zu ermitteln. Rechnet man dagegen echte Gemeinkosten auf bestimmte Bezugsgrößen zu, so fehlt der Maßstab für die Genauigkeit, da sich die Gemeinkosten ja entweder der Menge oder auch dem Betrag nach nicht eindeutig auf die Bezugsgröße zurechnen lassen. "Das Ergebnis [der Schlüsselung von echten Gemeinkosten/d.V.] mag dem einen oder anderen - materiell gesehen - 'gerecht', 'fair' oder 'vernünftig' erscheinen, aber niemand kann beweisen, daß es logisch zwingend richtig oder gültig ist". (Hummel, S., Wirklichkeitsnahe Kostenerfassung, a.a.O., S. 91). Wir können hinzufügen, daß die der Verteilung echter Gemeinkosten zugrunde liegenden "Annahmen und die auf ihnen beruhenden Fiktionen" nur vom Rechnungszweck her begründet werden können, (Menrad, S., Die Problematik ..., a.a.O., S. 491).

2) Eine systematische Übersicht über solche Maßgrößen, die üblicherweise als (Kostenverteilungs-)Schlüssel bezeichnet werden, gibt Seischab, H., Kalkulation und Preispolitik, Leipzig 1944, S. 35.

3) Das Proportionalitätsprinzip ist nach H e i n e n (Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a.a.O., S. 4) eine mathematische Darstellungsform des Verursachungsprinzips.

4) Vgl. Heinen, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a.a.O., S. 4.

Anwendung dieses Prinzips hat zur Folge, daß die Gemeinkosten im Wege der Divison auf die Leistungen verteilt werden. Es wird gefragt, welcher Betrag im Durchschnitt auf eine Leistungsmengeneinheit entfällt.[1] Die Wahrung des Proportionalitätsprinzips ist damit nur möglich, wenn die Beziehungen zwischen Kosten und Leistungen (wenigstens annähernd) linearer Natur sind. In dieser Beschränkung liegt der große Mangel dieses Prinzips. Der Unterschied in der Verrechnung nach dem Proportionalitätsprinzip und einer solchen nach dem Durchschnittskostenprinzip besteht darin, daß die Gemeinkosten im Falle des Durchschnittskostenprinzips proportionalisiert werden, ohne daß zwischen Kosten und Bezugsgröße lineare Beziehungen vorausgesetzt wurden, während im Falle des Proportionalitätsprinzips lineare Zusammenhänge gegeben sein müßten.[2] Das von K o c h formulierte Kostenstreuungsprinzip[3] ist mit den beiden vorher genannten Prinzipien nicht unmittelbar vergleichbar. Es ist vielmehr als Schlüsselungsvorschrift aufzufassen, wonach der Schlüssel bei der Verteilung von Gemeinkosten auf heterogene Leistungen so gewählt werden soll, daß bei wechselnder Auftragszusammensetzung die Streuung der Gemeinkosten möglichst gering bleibt. Sollen Gemeinkosten (bzw. Verbrauchsmengen oder Entgelte) auf heterogene Leistungen verteilt werden, so empfiehlt K o c h[4] die Wahl eines sogenannten 'Generalprodukts', mit dem die heterogenen Leistungen homogenisiert werden sollen. Nachdem die heterogenen Leistungen über die Gewichtung "mit einem Vielfachen der Einheit eines fiktiven Generalprodukts"[5] rechnerisch vergleichbar gemacht wurden, können die Gemeinkosten gleichmäßig auf die (jetzt) homogenisierten Bezugsgrößen zugeschlüsselt werden.

Die Problematik des Kostenstreuungsprinzips liegt darin, daß das Generalprodukt "verschieden gemessen werden kann"[6]. Wirbt z.B. eine Automobil-

---

1) K o c h (Zum Problem ..., a.a.O., S. 63 ff., hier S. 66 - 75) spricht nicht vom Durchschnittskostenprinzip, sondern vom Kostenanteilsgleichheitsprinzip. Beide Prinzipien stimmen aber inhaltlich überein.

2) Vgl. Heinen, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, a.a.O., S. 5. Die Unterscheidung von Durchschnittskostenprinzip und Proportionalitätsprinzip bereitet deshalb Schwierigkeiten, weil in der Praxis für beide Prinzipien häufig dieselben Schlüssel verwendet werden.

3) Vgl. Koch, H., Zum Problem ..., a.a.O., S. 79 ff.

4) Ebenda, S. 80.

5) Menrad, S., Die Problematik ..., a.a.O., S. 489.

6) Ebenda, S. 491.

firma in einem gemeinsamen Prospekt für ihre drei (heterogenen) PKW-Typen, so sind bei der Verteilung der Werbe(gemein-)kosten verschiedene Maßstäbe denkbar, so z.B.

- der Umsatz in einer bestimmten Periode
- die Kraftfahrzeugzulassungen in einer bestimmten Periode
- die Kapazität in einer bestimmten Periode,

um nur einige zu nennen.[1] Wenn K o c h nun empfiehlt, das Generalprodukt so zu wählen, daß bei einer Variation der Zusammensetzung des Komplexes heterogener Bezugsgrößen die Streuung der Gemeinkosten möglichst gering

---

1) Das folgende Beispiel soll die Zusammenhänge verdeutlichen. Die o.g. Unternehmung produziere die Typen I, II und III mit den folgenden Merkmalen:

Merkmal / Typ	Umsatz 1973 (DM)	Kfz.-Zulassungen 1973 (Stück)	Kapazität 1973 (Stück)
I	4 000 000,-	50 000,-	60 000,-
II	7 000 000,-	100 000,-	100 000 ,-
III	9 000 000,-	150 000,-	200 000,-

Unterstellt man, daß Werbekosten in Höhe von DM 600 000,- entstanden sind, so lassen sich diese Kosten - je nach verwendetem Vergleichsmaßstab - wie folgt verteilen:

Merkmal / Typ	Umsatz	Kfz-Zulass.	Kapazität
I	120 000,-	100 000,-	100 000,-
II	210 000,-	200 000,-	166 667,-
III	270 000,-	300 000,-	333 333,-
Summe	600 000,-	600 000,-	600 000,-

Wie das Beispiel zeigt, ist die Verteilung der Werbegemeinkosten verschieden, je nach Wahl des der Verteilung zugrunde gelegten Vergleichsmaßstabes.

bleibt, so übersieht K o c h , daß die Gemeinkostenverteilung nicht nach dem Gesichtspunkt der Streuungsminimierung, sondern nach Zweckmäßigkeitsaspekten erfolgen sollte. Nur solange verschiedene Verteilungsschlüssel im Hinblick auf den Rechnungszweck neutral sind, könnte man mit K o c h den Verteilungsschlüssel so wählen, daß bei dessen Anwendung die Streuung der Gemeinkosten am kleinsten ist. Bedenklich erscheint aber auch in diesem Fall der u.U. hohe Zeitaufwand, der erforderlich sein kann, um die Streuung der Gemeinkosten festzustellen. Schon dieser Umstand engt die Anwendung dieses Prinzips in der Praxis stark ein. Aber selbst wenn man die Verteilungsschlüssel in Abhängigkeit vom Rechnungszweck festlegen will, tauchen (bei der Gemeinkostenverteilung) Schwierigkeiten auf, weil nicht immer leicht zu beurteilen ist, welcher von den verschiedenen Verteilungsschlüsseln der zweckmäßigste ist. Unter diesem Aspekt läßt sich nach M e n r a d die Wahl bestimmter, in der Praxis weit verbreiteter Verteilungsschlüssel eher damit begründen, "daß in konkurrierenden Betrieben ebenso verfahren wird und daher für den zwischenbetrieblichen Vergleich geeignete Ergebnisse zu erwarten sind oder daß die bisher auf dieser Basis kalkulierten Preise zu einem befriedigenden Umsatz und zu befriedigenden Erfolgen beitrugen"[1]. Erfordert der Rechnungszweck die Zurechnung echter Gemeinkosten auf bestimmte Leistungen, so erscheint die Begründung für die Wahl solcher Schlüssel wegen der Maßgeblichkeit des Verfahrens in konkurrierenden Betrieben oder wegen des geringen Anspruchsniveaus, wie sie in der Praxis gang und gäbe sind, verständlich.

Schließlich ist noch auf das Prinzip der Kostentragfähigkeit, auch Kostendeckungsprinzip genannt, hinzuweisen.[2] Nach diesem Prinzip sollen die Kosten proportional zu der Differenz aus "Marktpreis und proportionalen Selbstkosten"[3], dem sog. Deckungsbeitrag, auf die Leistungen

---

1) Menrad, S., Die Problematik ..., a.a.O., S. 491.

2) Als Vertreter seien hier genannt: Agthe, K., Zur stufenweisen Fixkostendeckung, in: ZfB, 29.(1959), S.742ff; Böhm, H.H., Zur Deckung und Aktivierung fixer Kosten im System der Grenz-Planungsrechnung, in: ZfB, 25 (1955), S. 414 ff. und S. 494 ff.

3) Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, Köln und Opladen 1961, S. 609

verteilt werden. Nach diesem Prinzip können der Leistungseinheit um so höhere Kostenteile zugerechnet werden, je größer der Deckungsbeitrag des Produktes ist, wobei erst nach erfolgter Preisbildung und dem darauf folgenden Umsatzakt etwas über die Tragfähigkeit einzelner Produkte gesagt werden kann. Als Anhaltspunkte für die Kostentragfähigkeit können Ergebnisse aus der Vergangenheit herangezogen werden. Eine ständige Überprüfung der Markt- und Kostendaten ist dabei unumgänglich.[1)]

3. Die Bedeutung der Rechnungszwecke

In der Literatur zur Kostenrechnung bestehen keine Meinungsverschiedenheiten darüber, daß die Zurechnung von Kosten auf Leistungen vom Rechnungszweck her zu begründen ist. Während die Zurechnungsprinzipien die formale Frage beantworten, "wie eine isomorphe Abbildung /von Kosten und Leistungen/d.V./ zustande kommt"[2)], bestimmt der Rechnungszweck zum einen "die Auswahl der Modellprämissen" und zum andern "die Auswahl der abzubildenden Gegenstände"[3)]. Der Rechnungszweck bestimmt damit "Rechnungsinhalt und Bezugsgrößen", "das Zurechnungsprinzip bestimmt das Zurechnungsverfahren"[4)]. Können z.B. bestimmte Kosten einer bestimmten Bezugsgröße nicht eindeutig als Einzelkosten zugerechnet werden, ist m.a.W. eine isomorphe Abbildung nicht möglich, so wird es oft unerläßlich sein, dennoch eine Verteilung dieser (Gemein-)Kosten auf die Bezugsgrößen vorzunehmen, wobei aber die der Verteilung zugrunde gelegten Annahmen und Fiktionen nur vom Rechnungszweck her begründet werden können.[5)] Die Gemeinkostenverteilung wird dann zu einer vom Rechnungszweck bestimmten Kostenauswertung. Zwar kann "kein allgemeingültiges Prinzip für die Verrechnung von Kosten aufgestellt werden", "wenn sich keine Isomorphie gewährleisten läßt"[6)]; verzichtet man aber auf jegliche Kostenschlüsselung und beschränkt sich auf die Abbildung von Einzelkosten, so verkennt man nach unserer Meinung, daß über zweckentsprechende Schlüsselbildung durchaus brauchbare Kosteninformationen gewonnen werden können.

---

1) Die Bedeutung des Kostendeckungsprinzips wird insofern eingeschränkt, als seine Beachtung nur hinsichtlich bestimmter Rechnungszwecke gefordert wird, wie z.B. dann, wenn über die gewinnoptimale Zusammensetzung des Produktionsprogramms entschieden werden soll. Vgl. auch Menrad,S., Die Problematik ..., a.a.O., S. 489.

2) Menrad, S., Die Problematik ..., a.a.O.,S. 490.

3) Ebenda, S. 490.

4) Ebenda, S. 490.

5) Ebenda, S. 491.

6) Ebenda, S. 490.

4. Die Kostenzurechnung in einzelnen Kostenrechnungssystemen

Die folgenden in der Übersicht dargestellten Grundtypen der Kostenrechnungssysteme[1] werden in der Literatur unterschieden:[2]

Übersicht Grundtypen der Kostenrechnungssysteme

	Istkostenrechnung	Plankostenrechnung
Vollkosten-rechnung	Traditionelle (Ist-)Kostenrechnung	Starre Plankostenrechnu und Flexible (Voll-)Pla kostenrechnung
Teilkosten-rechnung	Deckungsbeitrags-rechnung (Direct Costing)	Grenzplankostenrechnung (Deckungsbeitragsrechnu mit Plankosten)

Die Darstellung der Kostenzurechnung erfordert eine zweifache Auswahl. Einmal ist die Beschränkung auf einen Rechnungszweck nötig, zum ander können nicht alle in der Literatur genannten Kostenrechnungssysteme i die vergleichende Betrachtung einbezogen werden. Wir werden deshalb d ausgehen, der Rechnungszweck bestimme die Leistungseinheit als Kosten zugsgröße.[3] Untersucht werden die wichtigsten der in Theorie und Praxi entwickelten Kostenrechnungssysteme wie die Traditionelle Vollkostenr nung, das Direct Costing, die Fixkostendeckungsrechnung und das Rechn mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen.

---

1) Außer der Bezeichnung Kostenrechnungssystem ist auch die Benennung Kostenrechnungsform, -art, -methode und -verfahren üblich.

2) Zitiert aus dem Manuskript zu Menrad, S., Betriebswirtschaftslehre Grundstudium der Wirtschaftswissenschaft, Bd. 4 (Veröffentlichung Vorbereitung).

3) Ebenso hätte eine andere Bezugsgröße gewählt werden können. Die Wa gerade dieser Bezugsgröße erleichtert aber u.E. die Darstellung de grundlegenden Unterschiede der Rechnungssysteme.

a) Traditionelle Vollkostenrechnung

Die traditionelle Vollkostenrechnung[1] kann man als 'Kostenüberwälzungsrechnung' bezeichnen,[2] da in diesem Rechnungssystem alle Kosten auf die Leistungseinheiten zugerechnet werden. Zunächst werden aus den von der Buchhaltung bereitgestellten Zahlen die Kostenarten ausgesondert, die sich den Leistungseinheiten eindeutig zuordnen lassen (Trägereinzelkosten). Anschließend werden die verbleibenden Trägergemeinkosten[3] auf Kostenstellen zugerechnet. H u m m e l bezeichnet "die Kostenstellen als vorgelagerte Sammelbecken für Gemeinkosten, die man nicht direkt dem Kostenträger zurechnen" kann.[4] Diese Kosten sollen ihrerseits den Kostenstellen als Einzelkosten zugerechnet werden. Diese Forderung erfüllen aber nur die sog. Stelleneinzelkosten,[5] während die echten und unechten Stellengemeinkosten mit Hilfe von Schlüsseln auf die Stellen verteilt werden. Sind alle (Träger-)Gemeinkosten auf die Kostenstellen verteilt, so müssen alle durch innerbetriebliche Leistungen verursachten Kosten, die auf Hilfskostenstellen gesammelt werden,[6] auf die Hauptkostenstellen umge-

---

1) Unserer Darstellung liegt die Zuschlagskalkulation zugrunde. Eine Übersicht über die einzelnen Verfahren der traditionellen Vollkostenrechnung gibt z.B. Nowak, P., Kostenrechnungssysteme ..., a.a.O., S. 36 ff.

2) Der Ausdruck 'Kostenüberwälzungsrechnung' stammt von R i e b e l. Vgl. Riebel, P., Das Rechnen ..., a.a.O., S. 213.

3) Eine Unterscheidung der Trägergemeinkosten in fixe und variable Trägergemeinkosten wird von der traditionellen Vollkostenrechnung nicht getroffen.

4) Hummel, S., Wirklichkeitsnahe Kostenerfassung, a.a.O., S. 129.

5) Als Beispiel für Stelleneinzelkosten wird in der Literatur häufig das Gehalt eines Meisters genannt, der ausschließlich für eine bestimmte Kostenstelle tätig ist.

6) Die Schwierigkeit der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung besteht darin, daß zwischen Kostenstellen eines Betriebes i.d.R. ein ständiger gegenseitiger Leistungsaustausch stattfindet. So erstellt z.B. die allgemeine Kostenstelle 'Stromversorgung' nicht nur Leistungen für andere Stellen, sondern empfängt ihrerseits auch Leistungen. Man kann sich vorstellen, welche Schwierigkeiten bei der Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen entstehen können, wenn alle Leistungsaustauschbeziehungen zwischen den Kostenstellen berücksichtigt werden sollen. Für die Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen sind eine Reihe von Verfahren entwickelt worden, die wir hier nicht darzustellen brauchen. Vgl. etwa Kloock, J., Conrads, M., Grundzüge der Kostenstellenrechnung, Teil II, in: WiSu, Heft 10/1973, S. 457 ff.

legt werden,[1] wobei man die Material- oder Fertigungslohnkosten einer Leistungseinheit als Zuschlagsbasis zugrunde legt. Dabei wird Proportionalität zwischen diesen Kosten und den zu verrechnenden (Träger-)Gemeinkosten unterstellt. Eine Ausnahme von dieser Regel bilden die auf den Hilfskostenstellen des Verwaltungs- und Vertriebsbereiches gesammelten Gemeinkosten, die mangels proportionaler Verteilungsschlüssel üblicherweise im Verhältnis der Herstellkosten[2] der einzelnen Leistungseinheiten verteilt werden.

Der Grundsatz, alle Kosten auf die Leistungseinheiten zu verteilen, bedingt die Zurechnung eines i.d.R. großen Teils der Gesamtkosten mittels zweckmäßiger Verteilungsschlüssel. Es wird unterstellt, daß Vorgänge, die zum Anfall von Trägereinzelkosten führen, auch zum Anfall von Trägergemeinkosten führen. Diese Annahme erscheint auch im Falle variabler Trägergemeinkosten plausibel. Die Annahme der Proportionalität zwischen Trägereinzelkosten und beschäftigungsunabhängigen Trägergemeinkosten kann ebenfalls für den Fall der Übereinstimmung von Planproduktion und Istproduktion zweckmäßig sein, wenn der Verteilungsschlüssel über mehrere Rechnungsperioden hinweg beibehalten wird. Für den Fall, daß die tatsächliche Produktionsmenge aber größer ist als die erwartete, führt dieses Zurechnungsverfahren dazu, daß die Leistungseinheiten mit zu hohen Gemeinkosten belastet werden. Bleibt die Produktion unter den Erwartungen, dann unterbleibt die Zurechnung eines Teils der zu verrechnenden Gemeinkosten. Dieser Mangel könnte zwar über eine Normalisierung der zu verrechnenden Gemeinkosten gemildert werden. Dadurch könnte dann auf lange Sicht ein Ausgleich der Über- und Unterdeckungen zustande kommen. Wollte man aber die Über- und Unterdeckungen ganz vermeiden, so müßten bei einem Beschäftigungsrückgang sofort die Verkaufspreise der Produkte angehoben werden,

---

1) In diesem Zusammenhang ist die Unterscheidung von Vorkosten- und Endkostenstellen von Bedeutung. Von Vorkostenstellen spricht man, wenn alle einer Stelle zugerechneten Kosten auf andere Stellen weiterverteilt werden; hierzu zählen i.d.R. alle Hilfskostenstellen. Endkostenstellen nennt man dagegen die Stellen, deren Kosten den absatzbestimmten Leistungseinheiten zugerechnet werden.

2) Die Herstellkosten errechnen sich im allgemeinen nach folgendem Schema:

I Materialkosten
Fertigungsmaterial
+ Materialgemeinkosten

II Fertigungskosten

Fertigungslöhne
+ Fertigungsgemeinkosten
+ Sondereinzelkosten der Fertigung

bei Überbeschäftigung hingegen gesenkt werden. Daß solche Maßnahmen nicht ergriffen werden, braucht wohl nicht bewiesen zu werden. Zusammenfassend kann festgestellt werden, daß die Ergebnisse der traditionellen Vollkostenrechnung aufgrund der (mehrfachen) Schlüsselung der Gemeinkosten, insbesondere der fixen Kosten, mit Vorsicht zu behandeln sind. Dennoch können die angewandten Verfahren in bestimmten Situationen zweckmäßig sein, zumal dann, wenn sie allgemeine Verbreitung gefunden haben.

Direct Costing

Das Direct Costing entstand aus der Kritik an der traditionellen Vollkostenrechnung.[1] Charakteristisch für dieses Rechnungssystem ist die Trennung der Gesamtkosten in ihre variablen und fixen Bestandteile. Den Leistungseinheiten werden nur die variablen Kosten[2] zugerechnet, während die fixen (Bereitschafts-)Kosten in einem Betrag auf das Betriebsergebniskonto übertragen werden. Es ist zu beachten, daß die variablen Kosten des Direct Costing keine Einzelkosten im strengen Sinn sind, da der Begriff der variablen Kosten auch die variablen Gemeinkosten umschließt. Eine Zurechnung der Bereitschaftskosten auf die Leistungseinheiten wird deshalb abgelehnt, weil sie von der produzierten Leistungsmenge unabhängig sind und deshalb eine verursachungsgerechte Zurechnung auf die einzelne Leistungseinheit nicht möglich ist.[3] Die Ausklammerung der Bereitschaftskosten bei der Zurechnung auf die Leistungseinheiten wird weiter damit begründet, daß sich die Preise am Markt aufgrund der Verhältnisse von Angebot und Nachfrage bilden und nicht - zumindest nicht kurzfristig -

---

1) Ein Ausschnitt aus der umfangreichen Literatur zum Direct Costing sei hier wiedergegeben: Börner, D., Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss. München 1961; Harris, J.N., What did we earn last month?, NACA-Bulletin, Vol. 17, 1936, S. 501 ff.; RKW , Direct Costing in der Praxis - Das Rechnen mit Grenzkosten und Deckungsbeiträgen (Kurzfassung des NAA-Berichtes Nr. 37: Current Application of Direct Costing) - Stuttgart 1964.

2) Das Direct Costing setzt die Prämisse linearer Kostenverläufe. In diesem Fall decken sich die variablen Stückkosten und die Grenzkosten. Zur Prämisse linearer Kostenverläufe vgl. Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1: Die Produktion, 10. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1965, S. 367 und Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 140 ff.

3) Vgl. RKW, Direct Costing ..., a.a.O., S. 88.

von den Kosten bestimmt werden.[1]

Kritisch ist zum Direct Costing anzumerken, daß eine eindeutige Kosten-
zurechnung nicht realisiert wurde, und zwar aus zwei Gründen. Zum eine
werden den Erzeugnissen auch die variablen Gemeinkosten zurechnen. Ein-
deutig zurechnen lassen sich aber nur die variablen Einzelkosten, wäh-
rend für die Zurechnung der variablen Gemeinkosten zweckmäßige Schlüs-
gesucht werden müssen.[2] Zum andern wird das Prinzip der Eindeutigkeit
verletzt, wenn Periodenfixkosten und Periodengesamtleistung einander g
genübergestellt werden. Die Periodenfixkosten sind teilweise Gemeinkos
die mit Hilfe von Schlüsselungen auf die einzelnen Perioden verteilt w
den müssen. Weiter schließt der Verzicht der Zurechnung fixer Kosten a
die Leistungseinheiten die Erfüllung jener Zwecke aus, die eine Ermitt
lung der vollen Kosten je Leistungseinheit vorschreiben.[3] Ebenso er-
scheint es unzweckmäßig, wenn die fixen Kosten ausnahmslos als undiffe
renzierter Kostenblock auf das Betriebsergebnis übernommen werden.[4]
Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, daß die Aussagefähigkeit des
Direct Costing von der Möglichkeit der Trennung der Gesamtkosten in va
riable und fixe Kosten abhängt.[5] Besondere Probleme bereitet z.B. die
Klassifizierung der sprungfixen Kosten, da diese Kosten bei einer Ände
rung des Beschäftigungsgrades nicht kontinuierlich, sondern sprunghaft
ansteigen und somit fixe und variable Eigenschaften aufweisen.

---

1) Kriterium für die Beurteilung der Bruttorendite eines Produktes ist
Direct Costing die Differenz zwischen Marktpreis und variablen Kost
Diese Differenz wird Deckungsbeitrag genannt, wobei gefordert wird,
daß die Summe der individuellen Deckungsbeiträge aller Produkte mi
destens die fixen Kosten decken soll. Ein etwa verbleibender positi
Rest ergibt den betrieblichen Gewinn.

2) Wäre feststellbar, welche Kosten bei isolierter Produktion eines Er
zeugnisses zusätzlich anfallen, so wäre eine eindeutige Zurechnung
variablen Gemeinkosten auf die einzelnen Erzeugnisse möglich.

3) So ist es z.B. handels- und steuerrechtlich erforderlich, die Be-
standsbewertung auf Vollkostenbasis und nicht auf Grenzkostenbasis
vorzunehmen.

4) Eine differenzierte Fixkostenzurechnung ermöglicht z.B. eine effekt
vere Kostenkontrolle.

5) Zu den Methoden der Kostenauflösung vgl. z.B. Kosiol, E., Kostenrec
nung, a.a.O., S. 151 ff.

c) Fixkostendeckungsrechnung

Die gleichzeitig von A g t h e [1] und M e l l e r o w i c z [2] entwickelte Fixkostendeckungsrechnung will zwar nicht auf die Zurechnung der fixen Kosten auf die Leistungseinheiten verzichten, sie lehnt jedoch auch die undifferenzierte Zurechnung der fixen Kosten nach Art der traditionellen Vollkostenrechnung ab. Um eine Schlüsselung der fixen Kosten bei der Zurechnung auf die Leistungseinheiten zu vermeiden, wird vorgeschlagen, den Fixkostenblock in verschiedene Fixkostenkomplexe aufzuspalten. Zu diesem Zweck wird das Bezugsgrößensystem "nach dem Abstand zum Erzeugnis"[3] erweitert. Im Anschluß daran unterscheidet z.B. A g t h e[4] die folgenden Fixkostenschichten:

1. Fixe Erzeugniskosten
   Diese Kosten werden durch eine Erzeugnisart verursacht, z.B. Patentkosten und Kosten für Spezialwerkzeuge.

2. Erzeugnisgruppenfixkosten
   Diese Kosten werden durch eine bestimmte Erzeugnisgruppe verursacht. Als Beispiel kann man Werbekosten für eine Produktgruppe anführen.

3. Kostenstellenfixkosten
   Kostenstellenfixkosten entstehen, wenn mehrere Erzeugnisgruppen dieselbe Kostenstelle durchlaufen. Sie werden erfaßt, nachdem die Erzeugnisfixkosten und die Erzeugnisgruppenfixkosten auf die entsprechenden Bezugsgrößen zugerechnet wurden.

4. Bereichsfixkosten
   Die Bereichsfixkosten, z.B. die Kosten für den Bereichsdirektor, sind nur einem Komplex von Kostenstellen, z.B. dem Verwaltungsbereich direkt zurechenbar.

5. Unternehmungsfixkosten
   Die restlichen Fixkosten können nur noch der Unternehmung als Ganzes direkt zugerechnet werden. Es handelt sich vor allem um die Kosten der Unternehmungsleitung.

---

1) Vgl. Agthe, K., Stufenweise Fixkostendeckung ..., a.a.O., S. 404 ff.

2) Vgl. Mellerowicz, K., Die neuesten Entwicklungstendenzen ..., a.a.O., S. 4 ff.

3) Derselbe, Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, Freiburg i.B. 1966, S. 221; (gemeint ist eine Abgrenzung der Leistungen nach dem Aufbau des Leistungsprogramms).

4) Agthe, K., Stufenweise Fixkostendeckung ..., a.a.O., S. 407 ff.

Schließlich müssen die aufgegliederten Fixkosten für die Ermittlung der Stückkosten auf die einzelnen Leistungseinheiten zugerechnet werd wobei Schlüsselungen nicht zu vermeiden sind.[1] Es erscheint zweckmäß wenn die Erzeugnisfixkosten den einzelnen Produkten gleichmäßig ange- lastet werden. Die übrigen Fixkostenschichten hingegen sollen im Ver- hältnis der proportionalen Kosten der Produkte verteilt werden.[2] Die Folge davon wäre, daß Produkte mit relativ hohem Proportionalkostenan teil überdurchschnittlich hohe Fixkostenanteile zu tragen hätten. Der Verfasser bezweifelt, ob dieses Verfahren einen Fortschritt gegenüber der traditionellen Kostenrechnung bedeutet. Ferner ist zu bedenken, d die Voraussetzungen einer stufenweisen Fixkostenzurechnung in vielen Betrieben nicht gegeben sind. Aber selbst wenn diese Voraussetzungen gegeben wären, unterbleibt eine differenzierte Verteilung der Fixkost weil sie mit erheblichen organisatorischen und/oder verfahrenstechnis Veränderungen verbunden ist und zudem hohe Kosten verursachen würde. muß deshalb bezweifelt werden, daß in der Fixkostendeckungsrechnung e Instrument zur Verfügung steht, daß alle Vorteile anderer Rechnungssy me, aber nicht deren Nachteile, in sich vereint.[3]

d) Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen

"Ausgehend von einer ... Analyse der Anforderungen, die die verschied nen Zwecke der Kostenrechnung stellen", hat R i e b e l ein Rechnungs system entwickelt, "das ohne die fragwürdige Aufschlüsselung von Gemei kosten und im wesentlichen ohne die Proportionalisierung von fixen Kosten auskommt"[4]. Die Bezeichnung 'Einzelkostenrechnung' wurde von R i e b e l gewählt, da "in diesem System nur mit Einzelkosten oder mit direkt zurechenbaren Kosten gerechnet wird"[5].

---

1) Die Periodisierung von Fixkosten ist ein Problem aller Rechnungs- systeme und braucht daher nicht im Rahmen der Fixkostendeckungsrech nung dargestellt zu werden. Da die Zurechnung der variablen Kosten in der Fixkostendeckungsrechnung und im Direct Costing identisch is kann auch auf deren Erörterung verzichtet werden.

2) Vgl. Mellerowicz, K., Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 189.

3) Ebenda, S. 154.

4) Riebel, P., Das Rechnen mit ..., a.a.O., S. 237.

5) Ebenda, S. 214.

R i e b e l geht davon aus, daß jede Art von Kosten an irgendeiner Stelle der Unternehmung als Einzelkosten erfaßt werden kann. Die Frage der Zurechnung sei immer nur eine relative und könne nur im Hinblick auf eine Bezugsgröße gesehen werden. Im Gegensatz zur traditionellen Kostenrechnung dürfe die Unterscheidung von Einzelkosten nicht allein auf den Kostenträger oder die Kostenstelle bezogen werden.[1] Vielmehr komme es darauf an, eine 'Hierarchie' von Bezugsgrößen aufzubauen, die eine Verrechnung der Kosten als Einzelkosten zuläßt. Zu diesem Zweck nimmt R i e b e l eine Differenzierung der Bezugsbasen in verschiedenen Richtungen vor.[2] Er hält es aber nicht für zweckmäßig, "in die Einzelkosten der 'übergeordneten' Bezugsgrößen auch die Einzelkosten der 'untergeordneten' Bezugsgrößen einzubeziehen"[3]. Es gilt allgemein, daß die Kosten "in der Hierarchie betrieblicher Bezugsgrößen an der untersten Stelle ausgewiesen werden, an der man sie gerade noch als Einzelkosten erfassen kann"[4].

Mit dem Problem der fixen Kosten beschäftigt sich R i e b e l eingehend. Er unterscheidet:

1. "Fixe Kosten, die den jeweiligen Abrechnungszeiträumen direkt zugerechnet werden können" (Perioden-Einzelkosten),
2. "Unregelmäßig anfallende zeitabhängige fixe Kosten, die nur einem größeren Zeitraum, das heißt einer Mehrheit von Abrechnungsperioden direkt zugerechnet werden können",
3. "Kosten, die sich von einmaligen oder unregelmäßigen Ausgaben ableiten, die jedoch über längere, im voraus nicht übersehbare Zeiträume, leistungswirksam sind".[5]

Er betont, daß sich die Periodengemeinkosten (Ziff. 2 und 3) "nicht ohne

---

1) Riebel, P., Das Rechnen mit ..., a.a.O., S. 215.
2) Vgl. ebenda, S. 215.
3) Ebenda, S. 215.
4) Ebenda, S. 218.
5) Ebenda, S. 217.

Willkür auf die einzelnen Zeitabschnitte verteilen"[1] lassen. "Für ge
wisse Fragestellungen, z.B. die Preiskalkulation, können sie jedoch d
Charakter von vorgegebenen Deckungsbeiträgen oder Amortisationsraten
haben"[2].

Die R i e b e l ' s c h e Konzeption des Rechnens mit Einzelkosten
besteht unter anderem darin, daß der Bezugsgröße 'Leistungseinheit'
nur der mit ihr eindeutig verbundene, bewertete Gutsverbrauch zugerec
wird, während die Zurechnung aller übrigen Kosten unterbleibt. Einzel
kosten können nach R i e b e l sowohl variable als auch fixe Koste
sein. Stellt man bei der Kostenzurechnung aber auf die e i n z e l n
Leistungseinheit ab, so lassen sich nur noch variable Kostenbestandte
als Einzelkosten verrechnen, während die Zurechnung der fixen Kosten
noch mit Hilfe einer Schlüsselung möglich ist. I l g bemängelt, daß
Grenzkosten im Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen deshalb
nur noch über Sonderrechnungen gewonnen werden können.[3]

Für den Fall, daß der Anteil der Trägereinzelkosten an den Gesamtkost
gering ist, schlägt R i e b e l vor, die übrigen Kosten in Form von
Solldeckungsbeiträgen dem Kostenrechner vorzugeben.[4] Die Vorgabe die
Deckungsraten begründet R i e b e l mit einem Gewinn an Beweglichke
des Verkaufsleiters in der Preispolitik, der weit größer sei, "als we
die abzudeckenden Gemeinkosten und Bereitschaftskosten je Leistungsei
heit vorgegeben werden"[5]. Die Solldeckungsbeiträge werden an Stelle
Periodengemeinkosten festgesetzt, wobei eine Schlüsselung auf die ein
zelne Leistungseinheit nicht vorgesehen ist. Darin ist auch der große
Vorteil dieses Kostenrechnungssystems zu sehen. Gleichzeitig wird der
Zusammenhang zwischen Preisbildung und Kostenrechnung transparent. Al
lerdings kann auch die Festsetzung der Deckungsraten - z.B. bei der

---

1) Riebel, P., Das Rechnen mit ..., a.a.O., S. 217.
2) Ebenda, S. 217 (im Original teilweise gesperrt).
3) Vgl. Ilg, E., Systematische Darstellung ..., a.a.O., S. 83.
4) Vgl. Riebel, P., Das Rechnen mit ..., a.a.O., S. 217.
5) Ebenda, S. 235.

Einführung eines neuen Produktes - problematisch sein. Wir sind aber der Meinung, daß die damit verbundenen Schwierigkeiten nicht größer sind als bei der Bemessung der Periodengemeinkosten.

Darstellung der Beziehungen zwischen Rechnungszweck und Rechnungsinhalt am Beispiel der Kurzfristigen Erfolgsrechnung

.Grundlagen

1. Allgemeine Bemerkungen

Die Kostenrechnung kann nicht mehr leisten, als bestimmte Kosten auf ausgewählte Bezugsgrößen zuzurechnen. Zweck der vorangegangenen Kapitel war die allgemeine Darstellung der Kostenzurechnungsproblematik. Dabei hat sich gezeigt, daß der Ausgangspunkt jeder Kostenzurechnung in einer exakten Zweckformulierung zu sehen ist. Weiter hat sich ergeben, daß zwischen Kosten und Leistungen verschiedenartige Beziehungen existieren können: Ein Teil der Kosten steht in eindeutigen Beziehungen zu den Leistungen und läßt sich auf diese isomorph abbilden, während ein anderer Teil ohne eine bestimmte Beziehung zu den Leistungen ist und deshalb nur mit Hilfe von Kostenschlüsselungen auf diese zuzurechnen ist. Im folgenden Abschnitt wollen wir - um die allgemeinen Erörterungen abzurunden - am Beispiel der Kurzfristigen Erfolgsrechnung zu zeigen versuchen, wie diese zweckmäßig gestaltet werden kann.[1] Um zu einem Urteil zu gelangen, werden wir die verschiedenen Lösungsvorschläge in der Literatur darstellen und kritisch würdigen.

2. Die Präzisierung des Rechnungszweckes

a) Die Abgrenzung der Abrechnungsperiode

Nach B e s t e hat die kurzfristige Erfolgsrechnung nur dann einen Sinn, "wenn ihr Ergebnis kurze Zeit nach Ablauf der Periode vorliegt, für die sie aufgestellt ist"[2]. Dabei gibt B e s t e der Schnelligkeit der Erstellung den Vorrang vor der Genauigkeit der Rechnung.[3]

1) Im Rahmen der Kurzfristigen Erfolgsrechnung müssen neben den Kosten auch die E r l ö s e auf die Bezugsgrößen zugerechnet werden, damit ein bestimmter Erfolg errechnet werden kann. Von der Untersuchung der Probleme, die sich bei der Zurechnung von Erlösen auf die Bezugsgrössen ergeben, sehen wir in dieser Arbeit ab. Vgl. hierzu z.B. Männel, W., Kundenskonti im Rechnungswesen, Berlin und Herne 1971, S. 71 - 89.

2) Beste, Th., Die Kurzfristige Erfolgsrechnung, a.a.O., S. 28.

3) Vgl. ebenda, S. 28.

Diesen Grundsatz hat sich die Praxis zu eigen gemacht. In der Regel w
den Erfolgsrechnungen monatlich oder einmal pro Quartal durchgeführt.
Es soll nur derjenige Gutsverbrauch verrechnet werden, der mit den wä
rend der Teilperiode erzeugten Leistungen verbunden ist. Ohne Kosten-
schlüsselungen wird man hier nicht auskommen, da ein großer Teil dies
Kosten in Bezug auf die jeweilige Teilperiode Gemeinkosten sind. Der
lative Anteil der Periodengemeinkosten ist seinerseits um so größer,
kürzer die Abrechnungsperiode gewählt wird.[2] Dennoch sollte die Daue
der Abrechnungsperiode so (kurz) gewählt werden, daß die notwendigen
formationen kurzfristig bereitgestellt werden können. Die Bedeutung d
Kurzfristigen Erfolgsrechnung kommt ja gerade hierin zum Ausdruck. Es
allerdings zu bedenken, daß die Unsicherheit bei der Abgrenzung der P
odengemeinkosten eine Beeinträchtigung der Zuverlässigkeit der Rechnu
ergebnisse mit sich bringt.[3]

b) Die Bestimmung der Periodenleistung

Die Kurzfristige Erfolgsrechnung soll den Erfolg der wirtschaftlichen
Aktivität einer Unternehmung in einer bestimmten Abrechnungsperiode
feststellen. Dieser Periodenerfolg ergibt sich formal "als

---

1) Manche Unternehmungen wie z.B. die Banken erstellen sogar tägliche
Erfolgsrechnungen.

2) Die Abgrenzung der Periodengemeinkosten wird unseres Wissens in
allen Rechnungssystemen vorgenommen. Im Rechnen mit relativen Einz
kosten und Deckungsbeiträgen werden sog. Deckungsraten vorgegeben,
die die unvermeidliche Kostenschlüsselung ersetzen. Der praktische
Unterschied zwischen Deckungsrate und Periodengemeinkostenschlüsse
lung ist u.E. aber unbedeutend.

3) Vgl. Menrad, S., Die Problematik ..., a.a.O., S. 494.

Differenz zwischen bestimmten Periodenleistungen und den auf sie bezogenen Periodenkosten"[1]. Um den Erfolg feststellen zu können, muß daher in einem ersten Schritt die in den Rechnungskalkül einzubeziehende Periodenleistung (Bezugsgröße) abgegrenzt werden. In der traditionellen Vollkostenrechnung wird die kurzfristige Erfolgsrechnung mit der Ermittlung des Erfolgs der gesamten Produktionsleistung einer Periode identifiziert. Für eine wirksame Unternehmungssteuerung und Unternehmungskontrolle ist die Feststellung dieser Globalziffer jedoch ohne große Bedeutung,[2] da sie keinen Aufschluß über die Faktoren des Erfolges oder die Zweckmäßigkeit konkreter Maßnahmen gibt.[3] Wir folgen daher B e s t e , der den Erfolg differenzierter betrachtet. Danach zeigt eine leistungsfähige kurzfristige Erfolgsrechnung "nicht nur den Erfolg der gesamten Unternehmung, sie zeigt vielmehr auch den Einfluß der einzelnen Betriebsabteilungen und Erzeugnisse auf den Erfolg"[4]. Das Bezugsgrößensystem muß also so erweitert werden, daß sich Teilerfolge ermitteln lassen, die der Unternehmungsführung Anhaltspunkte für eine differenzierte Betriebsführung und Betriebskontrolle liefern.

So ist es z.B. denkbar, Erfolgsanalysen im Absatzbereich getrennt nach Produkten oder Gebieten durchzuführen, um den Erfolg bestimmter (Teil-) Leistungen (Produkterfolge, Gebietserfolge) feststellen zu können.[5] Wei-

---

1) Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O., S. 269,

2) Abgesehen von der Einprodukt-Unternehmung,

3) Vgl. Menrad, S., Die Problematik ..., a.a.O., S. 494,

4) Beste, Th., Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 2., erweit. Aufl., Köln und Opladen 1962, S. 28,

5) H e s s e n m ü l l e r nennt weitere Bezugsgrößen für den Absatzbereich:

- Gebiete (Länder, Wirtschaftsräume, Verkaufsgebiete, Vertreterbezirke),
- Erzeugnisgattungen oder Warenarten,
- Vertriebswege (Großhandel, Einzelhandel),
- Kundengruppen (Großabnehmer, Kleinabnehmer),
- Verkaufspersonen (Reisende, Vertreter).

Vgl. Hessenmüller, B., Erfassung und Auswertung der Vertriebskosten, VDI-Taschenbuch 'Industrieller Vertrieb', hrsg. vom Verein Deutscher Ingenieure, Düsseldorf 1957, S. 181. (Unsere Aufzählung gibt die von Hessenmüller genannten Beispiele nur teilweise wider).

terhin können Ergebnisrechnungen - sofern die entsprechenden Erlöse zweckmäßig zugerechnet werden können - für Abteilungen, Kostenstellen Produktgruppen usw. aufgestellt werden, wobei die Zahl der möglichen Analysen vom Maß der Differenzierung abhängt.[1] Unter allen Umständen sollte aber vermieden werden, allein die Bezugsgröße 'Gesamtleistung' der kurzfristigen Erfolgsrechnung zugrunde zu legen.

In der folgenden Untersuchung beschränken wir uns auf die Frage, wie eine nach Produkten differenzierte, möglichst wirklichkeitsnahe Erfol analyse einer Mehrproduktunternehmung zweckmäßig gestaltet werden sol

3. Zur formalen Gestaltung der kurzfristigen Erfolgsrechnung

In formaler Hinsicht[2] lassen sich progressive und retrograde Erfolgs rechnungen unterscheiden, wobei letztere auch als Deckungsbeitragsrec nungen bezeichnet werden. Weiterhin kann die kurzfristige Erfolgsrech sowohl als Ergebnisplanungsrechnung als auch als Ergebnisermittlungs- rechnung durchgeführt werden. Schließlich ist es möglich, die kurzfri ge Erfolgsrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren oder nach dem Umsat kostenverfahren zu organisieren.[3]

Ob progressive Rechnungen den (retrogaden) Deckungsbeitragsrechnungen vorzuziehen sind, sollen die folgenden Seiten klären. Da wir der Ein- fachheit halber davon ausgehen, daß die der Rechnung zugrunde gelegte Planziffern mit den festgestellten Istziffern übereinstimmen, können wir die Frage nach der zweckmäßigen Verrechnung von Abweichungen vom Plan offen lassen.[4] Wenn auch nicht im einzelnen untersucht werden

---

1) Vgl. auch Bachmann, W.O., Absatzkostenrechnung, Grundlagen und pra sche Auswertung, Diss. St. Gallen, Winterthur 1965, S. 59 f.

2) Zur Entwicklung und Benennung der Verfahren der kurzfristigen Erfo rechnung vgl. Kilger, W., Kurzfristige Erfolgsrechnung, Reihe: Die Wirtschaftswissenschaften, 42. Lfg., hrsg. von E. Gutenberg, Wiesb 1962, S. 23 ff. und Beste, Th., Die kurzfristige Erolgsrechnung, a. O., S. 17 ff.

3) Beim Gesamtkostenverfahren erscheinen die Kostenarten ungegliedert auf dem Betriebsergebniskonto, während die Umsätze nach Produkten Produktgruppen gegliedert werden können. Beim Umsatzkostenverfahre hingegen gehen die den einzelnen Umsätzen entsprechenden Selbstko differenziert in das Betriebsergebniskonto ein. Vgl. z.B. Kilger, Kurzfristige ..., a.a.O., S. 29 und S. 33.

4) Mit der Frage der Abweichungs-Verrechnung beschäftigt sich ausführ Peterek, H., Fixkostendeckungsrechnung, Darstellung und Beurteilu Diss. TU Berlin 1967, S. 130 ff.

soll, welche Vorteile und Nachteile das Gesamtkostenverfahren bzw. das Umsatzkostenverfahren aufweisen,[1] so erscheint uns doch der folgende Hinweis notwendig.

Mit Hilfe des Gesamtkostenverfahrens kann nicht gesagt werden, welche Artikel in welchem Umfang zum Periodengesamterfolg beigetragen haben, da eine differenzierte Zurechnung der Kosten auf die einzelnen Produkte unterlassen wird und überdies auf der Umsatz- und Kostenseite nicht korrespondierende Größen miteinander verglichen werden.[2] Der große Vorteil des Umsatzkostenverfahrens besteht demgegenüber darin, daß sowohl die Leistungs- als auch die Kostenseite nach Produkten gegliedert werden kann, wodurch der Erfolgsbeitrag des einzelnen Artikels zum Gesamtperiodenerfolg transparenter wird. Daher schließen wir uns K i l g e r an, der die Kurzfristige Erfolgsrechnung entsprechend dem Umsatzkostenverfahren organisiert.[3]

stellung der Kurzfristigen Erfolgsrechnung

Traditionelle Vollkostenrechnung

a) Darstellung

Wir wollen im Rahmen dieser Untersuchung auf eine ausführliche Darstellung[4] der Kurzfristigen Erfolgsrechnung verzichten, da diese in allen einschlägigen Lehrbüchern behandelt wird.[5] Uns kommt es vielmehr darauf an, die Auswirkungen auf die Erfolgsanalyse aufzuzeigen, die sich aus dem Grundsatz der totalen Kostenüberwälzung auf die Leistungseinheiten ergeben. Grundsätzlich ist eine differenzierte Erfolgsanalyse nur möglich, wenn das Umsatzkostenverfahren angewandt wird. Nur dann lassen sich die Erfolgsbeiträge der einzelnen Produkte zum Gesamterfolg aufzeigen. Aber auch bei der Anwendung des Umsatzkostenverfahrens muß die Zweckentsprechung der ermittelten Ergebnisse bezweifelt werden, wenn man die zugrunde gelegten Rechnungsverfahren näher untersucht. Um dies zu be-

---

1) Zu den Vor- und Nachteilen vgl. Kilger, W., Kurzfristige ..., a.a.O., S. 32 f. (Gesamtkostenverfahren) und S. 44 ff. (Umsatzkostenverfahren).

2) Es sei denn, es treten keine Lagerbestandsveränderungen auf.

3) Vgl. Kilger, W., Kurzfristige ..., a.a.O., S. 45.

4) Unserer Darstellung liegt das Umsatzkostenverfahren zugrunde.

5) Vgl. z.B. Beste, Th., Die kurzfristige ..., a.a.O, S. 277 ff.

gründen, werden wir uns kurz mit den Grundzügen des Rechnungsablaufes befassen.[1]

Von der Finanzbuchhaltung werden die Kostenarten an die Betriebsbuchhaltung weitergegeben. Mit Hilfe des Betriebsabrechnungsbogens werden die Kostenarten mit Ausnahme der Trägereinzelkosten auf die Kostenstellen verteilt. Die auf den Kostenstellen gesammelten Gemeinkosten werden dann zu bestimmten Größen wie z.B. Fertigungslöhne, Fertigungsmaterial oder Fertigungsstunden in Beziehung gesetzt. Auf diese Weise erhält man verschiedene Zuschlagsätze, die die Grundlage für die Ermittlung der Selbstkosten der einzelnen Produkte bilden.

Multipliziert man die Selbstkosten eines Produktes mit der abgesetzten Menge, so erhält man die Perioden-Selbstkosten je Produktart, die man dem Perioden-Umsatz der Produktart gegenüberstellt. Als Differenz erhält man den Periodenerfolg einer einzelnen Erzeugnisart. Sammelt man auf dem Betriebsergebniskonto die Umsätze der einzelnen Produktarten und stellt diesen die jeweiligen Selbstkosten gegenüber, so wird neben dem Erfolgsbeitrag der einzelnen Erzeugnisart auf der Basis von Vollkosten auch der Periodengesamterfolg sichtbar. Zu welch fragwürdigen Ergebnissen dieses Abrechnungssystem führen kann, zeigt das folgende Zahlenbeispiel.[2]

---

1) Vgl. auch S . 53 f.

2) Vgl. Muhme, H., Das Grenzprinzip in der Kostenrechnung, Diss. TU Berlin 1967, S. 101 ff. Das dort angeführte Beispiel wurde leicht verändert übernommen.

Ein Unternehmer produziert 5 Erzeugnisse x_1, x_2, x_3, x_4 und x_5. Produktion und Absatz der Periode stimmen überein. Folgende Daten über Absatzmenge und Preise liegen vor:

	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5
Absatzmenge	100	305	120	250	100
Preise (DM)	75,-	65,-	55,-	65,-	70,-
Erlöse (DM)	7 500,-	19 825,-	6 600,-	16 250,-	7 000,-

Die Fertigung findet in 7 Abteilungen A_1, A_2, ..., A_7 statt. Folgende Kapazitätsbegrenzungen und Standardbelegungszeiten existieren:

Abteilung	Belegungszeiten (Std) x_1	x_2	x_3	x_4	x_5	Kapazität (Std) max.	tatsächl.
A_1				0,4		180	100
A_2					0,9	180	90
A_3	0,6	0,5	0,8			540	308,5
A_4	0,3	0,6	1,0	0,5	0,8	540	338
A_5	0,8			0,5	1,0	360	305
A_6	1,0	0,6	1,2	0,5		720	552
A_7	0,5	0,8		0,7	0,7	540	539

Weiter wird der Einfachheit halber unterstellt, es gebe keine variablen Gemeinkosten. Die Grenz- bzw. Einzelkosten sollen dann betragen:

	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5	Std.'satz
FK A_1				4,-		10,-
FK A_2					4,50	5,-
FK A_3	3,60	3,-	4,80			6,-
FK A_4	1,50	3,-	5,-	2,50	4,-	5,-
FK A_5	3,20			2,-	4,-	4,-
FK A_6	6,-	3,60	7,20	3,-		6,-
FK A_7	2,-	3,20		2,80	2,80	4,-
FK gesamt	16,30	12,80	17,-	14,30	15,30	
Materialk.	16,20	17,70	7,50	12,20	11,70	
Vertriebsk.	7,50	6,50	5,50	6,50	7,-	
Summe	40,-	37,-	30,-	33,-	34,-	

FK = Fertigungskosten

Schließlich fallen noch folgende Fixkosten an:

Bereich	Kosten
Fertigung A_1	500,-
Fertigung A_2	400,-
Fertigung A_3	1 200,-
Fertigung A_4	1 500,-
Fertigung A_5	1 200,-
Fertigung A_6	2 000,-
Fertigung A_7	1 200,-
Fertig. allg.	3 000,-
Material	1 800,-
Verwalt. u. Vertr.	11 200,-
S u m m e	23 000,-

Auf der Grundlage dieser Daten werden die Selbstkosten kalkuliert. Bei der summarischen Zuschlagskalkulation werden sämtliche Gemeinkosten in einem einzigen Zuschlagssatz (92,6 %) abgegolten, der hier wegen der Ermittlung der Herstellkosten gespalten ist.

K a l k u l a t i o n

	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5
Einzelkosten (Mat.u.Fert.)	32,50	30,50	24,50	26,50	27,-
+ 47,5 % von Einzelk.	15,45	14,50	11,65	12,60	12,82
Herstellkosten	47,95	45,-	36,15	39,10	39,82
+ 45,1 % von Einzelk.	14,67	13,77	11,06	11,96	12,18
+ Sondereinzelk. Vertr.	7,50	6,50	5,50	6,50	7,-
Selbstkosten	70,12	65,27	52,71	57,56	59,-
Preis	75,-	65,-	55,-	65,-	70,-
Stückerfolg	4,88	-0,27	2,29	7,44	11,-

nehmer erst am Umsatztag eingekauft hat und die Dauer des Herstellungsprozesses unendlich klein ist"[1].

Das Vorgehen Koch's, das Bewertungsproblem durch die Bildung zweckbedingter und begriffsbedingter Hypothesen zu lösen, ist mehrfach kritisiert worden. Nach Zoll werden "die Unbestimmtheiten in den Kosten... durch sie [die Hypothesenbildung/d.V.] nicht tangiert"[2]. Auch Szyperski lehnt Koch's Vorschlag ab, weil "das Bewertungsproblem so zu einem Hypothesenproblem [wird], denn an der grundsätzlich notwendigen, zweckentsprechenden Bestimmung wird durch den Wechsel im Umgrenzungsverfahren nichts geändert"[3]. Wir schließen uns dieser Kritik an, da wir nicht einsehen, warum in der Kostenrechnung nicht auch mit anderen als Anschaffungspreisen gerechnet werden sollte. Wenn Koch schon konzediert, daß der Rechnungszweck auch die Verwendung von Geldbeträgen erfordern kann, die keine Ausgaben repräsentieren, warum verwendet er dann nicht offen die Tagespreise oder Wiederbeschaffungspreise, sondern versucht den Ansatz von Anschaffungspreisen über die Bildung entsprechender Hypothesen zu rechtfertigen?[4] Die Kostenrechnung ist zudem eine angewandte Wissenschaft und sollte deshalb auch Belange der Kostenrechnungspraxis berücksichtigen. Dem Verfasser fällt die Vorstellung aber schwer, wie dem Praktiker das Festhalten an Anschaffungspreisen unter Zuhilfenahme der Bildung von Hypothesen verständlich gemacht werden kann. Überdies kann der Praktiker bei der Bildung zweckbedingter und/oder begriffsbedingter Hypothesen leicht überfordert werden.[5] Wir sind mit Koch der Meinung, daß in der Kostenrechnung auch Geldbeträge verrechnet werden sollen, die keine Ausgaben sind. Im Gegensatz zu Koch halten wir aber die Hypothesen

1) Koch, H., Zur Diskussion..., a.a.O., S. 371.
2) Zoll, W., Kostenbegriff und ..., a.a.O., S. 25 (im Original zum Teil gesperrt).
3) Szyperski, N., Zur Anwendung des Terminus 'pagatorisch', in: Organisation und Rechnungswesen, a.a.O., S. 370; zur Kritik an Koch vgl. auch Engelmann, K., Einwände..., a.a.O., S. 560, Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O., S. 38 und Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S. [illegible]
4) Menrad (Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 146) nennt Koch's Vorgehen zirkelhaft: "Es führt nur zu Umbenennungen. An die Stelle der Stellung des Bewertungsproblems [illegible] Hypothesen" und das Problem, welche Hypothesen jeweils zu bilden sind [illegible]
5) Vgl. Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 16[illegible]

Die Kurzfristige Erfolgsrechnung weist folgende Ergebnisse auf:

	x_1	x_2	x_3	x_4	x_5	Summe
Umsatz	7 500,-	19 825,-	8 600,-	16 250,-	7 500,-	57 175,-
Kosten	7 080,-	18 812,-	8 814,-	14 495,-	6 834,-	53 535,-
Nettoerfolg	420,-	1 013,-	- 214,-	1 755,-	666,-	3 640,-

b) Stellungnahme

Vergleicht man die Ergebnisse beider Kalkulationsverfahren, so zeigt sich die Fragwürdigkeit der traditionellen Vollkostenrechnung. Im Falle der summarischen Zuschlagskalkulation bringt x_4 den höchsten Erfolg, gefolgt von x[illegible], x[illegible], x[illegible] und x[illegible]. Wendet man dagegen die differenzierte Zuschlagskalkulation an, so lautet diesmal die Reihenfolge x_4, gefolgt von x_2, x_5, x[illegible] und x[illegible]. Während das Erzeugnis x_2 bei Anwendung der summarischen Zuschlagskalkulation einen Verlust von DM 82,- erbringt und aufgrund dieses Ergebnisses u.U. bald aus dem Produktionsprogramm gestrichen werden dürfte,[1] steuert es sogar den zweithöchsten Beitrag zum Periodengesamterfolg bei, wenn die Produkte mit Hilfe der differenzierten Zuschlagskalkulation kalkuliert werden. Erzeugnis x[illegible] hingegen erbringt nach dem ersten Verfahren immerhin noch einen Gewinn von DM 275,-, während es nach dem zweiten Verfahren mit einem Verlust von DM 214,- am schlechtesten abschneidet.

Das obige Beispiel zeigt den Zusammenhang zwischen den verschiedenen Verfahren der Stückkostenermittlung und den Ergebnissen der Kurzfristigen Erfolgsrechnung. Es wird deutlich, daß die Ergebnisse vom jeweils angewandten Kalkulationsverfahren abhängig sind.[2] Hinzu kommt ein weiterer schwerer Mangel. Ordnet die Unternehmungsleitung aufgrund der auf Vollkostenbasis ermittelten Rechnungsergebnisse die Einstellung der Produktion eines 'Verlustartikels' an, so tut sie dies meist in der Annahme,

1) Es sei denn, der Artikel müßte zur Abrundung eines Sortiments dennoch angeboten werden.
2) Auf S. 95 ff. ist die Abhängigkeit der Ergebnisse der Kurzfristigen Erfolgsrechnung vom jeweiligen Kalkulationsverfahren an Beispielen dargestellt.

daß sich durch diese Maßnahme der Gesamtgewinn um den vollen, wegfallenden Verlust dieses Artikels erhöhen wird.[1] Da aber in den Selbstkosten verrechnete Fixkosten enthalten sind, verringern sich die Selbstkosten nur um die darin enthaltenen proportionalen Bestandteile, während die fixen Kosten auch in Zukunft weiter anfallen.[2] Der Gewinn mindert sich damit unter Umständen.[3] Angesichts solcher Ergebnisse verwundert es nicht, daß immer mehr Autoren die traditionelle Kostenrechnung ablehnen.[4] Trotz aller Mängel hat sie sich dennoch bis auf den heutigen Tag in der betrieblichen Praxis behaupten können. Sucht man nach einer Erklärung für diese Erscheinung, so ist zu vermuten, daß auch andere (moderne) Kostenrechnungssysteme nicht nur Vorteile aufweisen und diese Vorteile nach Ansicht der Kostenrechnungspraxis nicht ausreichen, um die traditionelle Vollkostenrechnung aus den Betrieben verdrängen zu können.[5]

rect Costing

Darstellung

Die Kritik an der auf Vollkosten basierenden Erfolgsanalyse gab der Entwicklung des Direct Costing die entscheidenden Impulse.[6] Zentraler Begriff

---

1) Vgl. auch Kilger, W., Kurzfristige ..., a.a.O., S. 47.

2) Abgesehen von Erzeugnis-Fixkosten.

3) Auf die Gefahr der Fehlinterpretation solcher Ergebnisse durch unkundige Mitarbeiter weist K i l g e r (Kurzfristige .., a.a.O., S. 47) hin.

4) R i e b e l (Die Preiskalkulation auf der Grundlage von 'Selbstkosten' oder von relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: ZfbF, 16 (1964), S. 556) führt die Ergebnisse darauf zurück, daß

   1. die von Art und Menge der Leistungen unabhängigen fixen Kosten in Form von Zuschlagssätzen proportionalisiert werden und
   2. die Leistungsverbundenheit in Mehrproduktbetrieben verleugnet wird, wenn man die Kosten, die bewußt für mehrere Leistungen aufgewendet wurden, nach irgendwelchen plausibel erscheinenden Schlüsseln auf Kostenstellen und Kostenträger aufteilt.

5) Vgl. auch Menrad, S., Die Problematik ..., a.a.O., S. 494.

6) Vgl. auch Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, a.a.O., S. 108.

dieses Rechnungssystems ist der Deckungsbeitrag, den man gewöhnlich al den Betrag bezeichnet, der nach Abzug der variablen Kosten von den Erl lösen eines Produktes übrigbleibt. Über das Prinzip der Kurzfristigen Erfolgsrechnung, die in der Regel retrograd in Staffelform durchgeführ wird, schreibt P l a u t : "Die Grenzkostenrechnung ist nichts anderes als der Versuch, in der Artikelerfolgsrechnung fixe und proportionale Kostenbestandteile zu trennen und den Umsatzerlösen für die einzelnen Artikel ihre Grenzkosten gegenüberzustellen, um an Hand der Spanne zwischen Grenzkosten und Erlösen neue, richtige Erkenntnisse über die Rentabilität der einzelnen Erzeugnisse zu gewinnen"[1]. Ein betrieblicher Nettogewinn entsteht erst dann, wenn die Summe der Deckungsbeiträge (Bruttogewinn) größer ist als die Periodenfixkosten. Übernehmen wir die Zahlen aus unserem obigen Beispiel,[2] so erhalten wir jetzt folgende Ergebnisse:

K a l k u l a t i o n
(in DM)

	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5
Grenz-Materialk.	16,20	17,70	7,50	12,20	11,70
Grenz-Fertigungsk.	16,30	12,80	17,--	14,30	15,30
Grenz-Herstellk.	32,50	30,50	24,50	26,50	27,--
Grenz-Vertriebsk.	7,50	6,50	5,50	6,50	7,--
Grenz-Selbstkosten	40,--	37,--	30,--	33,--	34,--
Preis	75,--	65,--	55,--	65,--	70,--
Grenz-Deckungsbeitr.	35,--	28,--	25,--	32,--	36,--

1) Plaut, H.G., Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- oder Grenzplankostenrechnung, in: ZfB, 31 (1961), S. 467.

2) Vgl. S. 67 f. sowie die grundlegenden Ausführungen bei Muhme, H., Das Grenzprinzip ..., a.a.O., S. 106.

Die Erfolgsrechnung hat danach folgendes Aussehen:

E r f o l g s r e c h n u n g

	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5	Summe
Erlöse	7 500,-	19 825,-	6 600,-	16 250,-	7000,-	57175,-
- GK	4 000,-	11 285,-	3 600,-	8 250,-	3400,-	30535,-
DB	3 500,-	8 540,-	3 000,-	8 000,-	3600,-	26640,-
- FK						23000,-
Nettoerfolg						3640,-

Es bedeuten:

DB = Deckungsbeitrag über die Grenzkosten
FK = Fixkosten der Periode
GK = Grenzkosten der einzelnen Erzeugnisse

b) Stellungnahme

Gegenüber den Ergebnissen der Vollkostenrechnung zeigt das Direct Costing ein verändertes Bild. Die Reihenfolge der Vorzugswürdigkeit der Erzeugnisse hat sich geändert: Den höchsten B r u t t o - Erfolg steuert jetzt x_2 bei, gefolgt von x_4, x_5, x_1 und x_3. Dieser Unterschied ist v.a. auf zwei Gründe zurückzuführen:

1. Die fixen Periodenkosten werden nicht auf die Leistungseinheiten zugerechnet, während diese in der Vollkostenrechnung über Schlüssel verteilt werden, die meist so beschaffen sind, daß die Fixkostenverteilung von der Verteilung der variablen Kosten abhängig ist, so daß Produkte mit hohen variablen Kosten auch hohe Fixkostenanteile zugerechnet bekommen.
2. Die Beurteilung der Vorzugswürdigkeit eines Produktes wird im Direct Costing aufgrund des Bruttoergebnisses (Preis - variable Kosten) vorgenommen. Die Vollkostenrechnung hingegen trifft Entscheidungen über die Zusammensetzung des gewinnoptimalen Produktionsprogramms mithilfe der vollen Kosten.

Nach unserer Meinung zeigt das Direct Costing die Erfolgsstruktur, weil auf eine willkürliche Fixkostenschlüsselung verzichtet wird. D Direct Costing macht deutlich, daß jeder erwirtschaftete positive D kungsbeitrag zu einer Gewinnmehrung (bzw. Verlustminderung) beiträg Vorrangig zu fördern sind im Falle freier Kapazitäten solche Produkt die den höchsten Deckungsbeitrag aufweisen. Gleichzeitig wird im Di rect Costing das Verständnis für die Beziehungen zwischen Kosten und Beschäftigungsgrad gefördert, da nur eine Verrechnung beschäftigung abhängiger Kosten vorgenommen wird. Kostenüberdeckungen oder Kosten unterdeckungen sind damit ausgeschaltet. Das Direct Costing ermögli somit unter den gegebenen Voraussetzungen eine wirksame Erfolgsanal und genügt gleichzeitig in hervorragender Weise dem Grundsatz der Schnelligkeit.

Eine große Schwäche des Direct Costing liegt demgegenüber darin, da Periodennettoerfolge niemals für das einzelne Produkt oder auch ein zelne Produktgruppen ermittelt werden können, sondern immer nur für alle Produkte gemeinsam.[1] Dies hängt damit zusammen, daß die Fix- kosten nicht differenziert verrechnet werden. Wollte man z.B. den Periodennettoerfolg einer Produktart ermitteln, so müßte man die Fi kosten - zumindest teilweise - schlüsseln. Das Problem der Wahl zweckmäßiger Verteilungsschlüssel stellt sich somit auch in diesem Kostenrechnungssystem. Da man aber die Fixkostenschlüsselung ablehn ist eine Aussage über den (Netto-)Erfolg einzelner Produkte oder Pr duktarten ausgeschlossen. Ein weiterer Nachteil ist darin zu sehen, daß häufig höhere Deckungsbeiträge je Produktart mit höheren Gewinn beiträgen dieser Produktart zum Gesamtgewinn gleichgesetzt werden. Dies dürfte aber nicht immer gegeben sein. So können eigens für die Produktion einer bestimmten Produktart teure Anlagen erforderlich s Stellt man diese (Erzeugnis-)Fixkosten den Deckungsbeiträgen dieser Produkte gegenüber, so kann sich erweisen, daß die Erlöse dieser Pr duktart nicht einmal ihre (Erzeugnis-)Fixkosten decken, obwohl der Deckungsbeitrag über die variablen Kosten positiv ist. Hier wäre es

1) Vgl. Mellerowicz, K., Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, a.a.O. S. 110.

zweckmäßiger, die Produktion dieser Produktart einzustellen, weil diese Maßnahme eine Erhöhung des Gesamtgewinns zur Folge hätte. Diese Informationen lassen sich aber mit Hilfe des Direct Costing nicht gewinnen. Folgenschwere Fehlentscheidungen der Unternehmensleitung sind die Folge. Weiterhin ist die Zurechnung der variablen Gemeinkosten zu kritisieren. Diese ist ohne Schlüsselung nicht möglich, da sich die Höhe der variablen Gemeinkosten nur bei isolierter Produktion feststellen ließe.

3. Fixkostendeckungsrechnung

a) Darstellung

Die Fixkostendeckungsrechnung will im Gegensatz zum Direct Costing auf eine differenzierte Zurechnung der Periodenfixkosten nicht verzichten. Ermöglicht wird diese Zurechnung durch die Erweiterung der Bezugsgrößen 'nach dem Abstand zum Erzeugnis'.[1] Die Kurzfristige Erfolgsrechnung wird ebenfalls als (retrograde) Deckungsbeitragsrechnung erstellt[2] und hat bei fünf Fixkostenschichten formal folgendes Aussehen:[3]

---

1) Vgl. Mellerowicz, K., Die neuesten Entwicklungstendenzen ..., a.a.O. S. 7. Die Leistungen werden dem Aufbau des Leistungsprogramms entsprechend abgegrenzt.

2) Im Gegensatz zum Direct Costing bildet die Deckungsbeitragsrechnung in der Fixkostendeckungsrechnung die Grundlage für anschließende Kalkulationen auf der Basis von Vollkosten.

3) Vgl. auch die zahlreichen Zahlenbeispiele bei Mellerowicz, K., Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 160 ff.

Bereich	I				II		
Kostenträgergruppe	A		B		C		
Kostenträger	1	2	3	4	5	6	Summe
Bruttoerlöse	x	x	x	x	x	x	x
- Dir. Erz.Ko.	x	x	x	x	x	x	x
Deckungsbeitrag I	x	x	x	x	x	x	x
- Erz.'fixkosten	-	x	-	x	x	-	x
Deckungsbeitrag II	x	x	x	x	x	x	x
- Erz.'gruppenfixk.	x		x		x		x
Deckungsbeitrag III	x		x		x		x
- Kostenst.'fixk.	x		x		x		x
Deckungsbeitrag IV	x		x		x		x
- Bereichsfixko.	x				x		x
Deckungsbeitrag V	x				x		x
- Untern.'fixko.							x
Periodenergebnis							x

) Stellungnahme

Die Kurzfristige Erfolgsrechnung im Rahmen der Fixkostendeckungsrechnung ist darauf ausgerichtet, durch eine möglichst differenzierte Zurechnung der Periodenfixkosten auf die entsprechend dem Aufbau des Leistungsprogramms gruppierten Leistungen eine detaillierte Erfolgsanalyse zu ermöglichen. Untersucht man die fixen Kosten im Hinblick auf die Möglichkeit ihrer Zurechnung auf die einzelnen Leistungen, so findet man, daß Teile von ihnen "mit der Herstellung eines bestimmten Erzeugnisses in ursächlichem Zusammenhang stehen"[1]. Diese mit bestimmten Erzeugnissen verbundenen Kosten können in einer periodisch durchgeführten Erfolgsrechnung ebenso wie die variablen Kosten[2] als relative Einzelkosten ausgewiesen werden. Neben der Abtrennung der Erzeugnisfixkosten von den Periodenfixkosten können weitere

1) Mellerowicz, K., Die neuesten Entwicklungstendenzen ..., a.a.O., S. 7.

2) Abgesehen von den variablen Gemeinkosten, für die sich meist zweckmäßige Verteilungsschlüssel finden lassen.

Fixkostenteile von den Gesamtfixkosten der Periode abgesetzt werden. Durch Zusammenfassung der Erzeugnisse zu Erzeugnisgruppen, durch weitere Zusammenfassung der in bestimmten Kostenstellen und Bereichen produzierten Erzeugnisse lassen sich die Fixkosten jeweils als relativierte Einzelkosten von den Gesamtfixkosten der Periode absetzen.[1] Der Deckungsbeitrag II (über die Erzeugnisfixkosten) liefert z.B. zusätzliche Entscheidungshilfen, wenn über den Verbleib einer ausschließlich für ein bestimmtes Produkt angeschaffte Anlage zu befinden ist, weil die Möglichkeit besteht, an deren Stelle eine Anlage zu installieren, auf der Produkte erstellt werden können, die höhere Deckungsbeiträge versprechen. Reichen die Deckungsbeiträge über die variablen Kosten nicht zur Deckung der Erzeugnisfixkosten (Neuinvestition) aus, so ist eine Amortisation der neuen Anlage nicht möglich. Die Neuanschaffung sollte unterbleiben. Sind auch die erwarteten Deckungsbeiträge I (über die variablen Kosten) der alten Anlage kleiner als die möglichen Verkaufserlöse, so sollte die alte Anlage verkauft werden. Kurzfristig hat sich der Betrieb auch zu überlegen, ob nicht eine vorübergehende Stillegung einer Weiterproduktion vorzuziehen ist. Die (alte) Anlage sollte dann stillgelegt werden, wenn die einzusparenden Bereitschaftskosten - vor allem Stillegungskosten, Wartungskosten, Wiederanlaufkosten - größer als der Deckungsbeitrag I sind.

Welche zusätzlichen Informationen die Fixkostendeckungsrechnung im Gegensatz zum Direct Costing liefert, zeigt das folgende, einfache Beispiel eines Unternehmens, das 5 Produkte in zwei Bereichen herstellt:

Bereich	I			II		
Kostenträger	x_1	x_2	x_3	x_4	x_5	Summe
Umsatz	500	300	700	1 200	1 800	4 500
- var. Kosten	200	100	300	600	800	2 000
Deckungsb. I	300	200	400	600	1 000	2 500
- Erz.fixko.	50	250	300	100	300	1 000
Deckungsb. II	250	- 50	100	500	700	1 500
- Bereichsf.k.	400			300		700
Deckungsb. III	- 100			+ 900		800
- Untern.fixk.	500					500
Periodengewinn						300

1) Vgl. Ilg, E., Systematische Darstellung ..., a.a.O., S. 51.

Das Beispiel läßt die Unterschiede zwischen der Fixkostendeckungsrechnung und dem Direct Costing erkennen. Wäre nach dem Direct Costing verfahren worden, würden alle Erzeugnisse einen positiven Deckungsbeitrag (über die variablen Kosten) aufweisen, ihre Produktion wäre also rentabel, da sie sowohl zur Abdeckung der Fixkosten und insofern zum Gewinn beitragen. Die Fixkostendeckungsrechnung dagegen zeigt ein differenziertes Bild: Produkt x_2 deckt nicht einmal seine eigenen Erzeugnisfixkosten und sollte daher nicht weiter produziert werden. Diese Maßnahme würde den Periodengewinn immerhin um DM 50,- erhöhen. Ebenso erweist sich der gesamte Bereich I als nicht rentabel, da dieser einen Verlust in Höhe von DM 100,- an die Unternehmung weitergibt, der durch Produktionseinstellung oder Produktionsumstellung vermieden werden könnte.
Das obige Beispiel zeigt, daß die Fixkostendeckungsrechnung wichtige Informationen für eine differenzierte Ergebnisanalyse liefern kann, soweit die Voraussetzungen des Beispiels vorliegen. Ob diese Voraussetzungen in der Praxis gegeben sind, soll weiter unten untersucht werden.[1)]

4. Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen

a) Darstellung

Auch R i e b e l führt die Erfolgsrechnung als retrograde Deckungsbeitragsrechnung durch. R i e b e l geht davon aus, daß "jeder Überschuß des erzielten Marktpreises über die proportionalen Kosten eines Erzeugnisses" [2)] zum Gewinn beiträgt. Als Deckungsbeitrag bezeichnet er "die Differenz zwischen dem Erlös und bestimmten Kosten"[3)]. Diese Definition erlaubt eine Vielzahl verschieden gestalteter Deckungsbeitragsrechnungen. "Wie man die Deckungsbeitragsrechnung fortführt und wie man den großen Block der fixen und variablen Gemeinkosten aufspaltet, hängt von der Fragestellung ab und den betrieblichen Eigenarten, die auch in der Bezugsgrößen-Hierarchie zum Ausdruck kommen"[4)].

---

1) Vgl. S. 83 ff.

2) Riebel, P., Das Rechnen ..., a.a.O., S. 225.

3) Ebenda, S. 225.

4) Ebenda, S. 227, im Original teilweise kursiv.

Nach R i e b e l entspricht dem Grundgedanken der Deckungsbeitragsrechnung am besten, "wenn die Ergebnisrechnung auf dem Verkaufsumsatz aufbaut und die Deckungsbeiträge der verkauften Erzeugnisse den fixen und variablen Gemeinkosten der Periode gegenübergestellt werden"[1]. Zu Illustration seiner Gedanken verwendet R i e b e l ein Betriebsmodell mit divergierendem Produktionsablauf.[2] Von den Bruttoerlösen ausgehend werden zunächst die Einzelkosten der Erzeugnisse abgesetzt. In einem nächsten Schritt werden die Erzeugnis-Deckungsbeiträge zu Erzeugnisgruppen-Deckungsbeiträgen zusammengefaßt, um auf diese Weise die Einzelkosten der Erzeugnisgruppen absetzen zu können. Es folgt eine immer weitergehende Zusammenfassung der Produktionsstränge, bis zuletzt nur noch die Einzelkosten der Unternehmung als Ganzes abgesetzt werden können. Die folgende Abbildung zeigt die Betriebsergebnisrechnung mit Deckungsbeiträgen über die variablen Kosten.[3]

	Erzeugnisse a	b	c	d
Bruttoerlös der Periode	x	x	x	x
- Vertriebs-Einzelkosten der Erzeugnisse	x	x	x	x
Nettoerlös II	x	x	x	x
- variable Fertigungs-Einzelkosten der Erzeugnisse	x	x	x	x
Deckungsbeiträge der Erzeugnisse über die variablen Einzelkosten	x	x	x	x
- variable Fertigungs-Einzelkosten der Erzeugnisgruppen b und c		x		
Deckungsbeitrag der Erzeugnisse und Erzeugnisgruppen über die variablen Einzelkosten der Fertigung und des Vertriebs	x	x		x
- variable Fertigungs-Einzelkosten sämtlicher Erzeugnisse		x		
- variable Kosten der Hilfsbetriebe		x		
- variable Kosten der Verwaltungs- und Vertriebsbereiche		x		
Deckungsbeitrag über sämtliche variable Kosten		x		
- mit kurzperiodischen Ausgaben verbundene Bereitschaftskosten		x		
Deckungsbeitrag über sämtliche mit kurzperiodischen Ausgaben verbundenen Kosten = liquiditätswirksamer Deckungsbeitrag		x		
- nicht mit kurzperiodischen Ausgaben verbundene Bereitschaftskosten		x		
P E R I O D E N E R G E B N I S		x		

1) Riebel, P., Das Rechnen ..., a.a.O., S. 237, im Original teilw. kurs

2) Vgl. ebenda, S. 226.

3) Die Abbildung lehnt sich an Riebel, P., Das Rechnen ..., a.a.O., S. S. 228 f., an.

b) Stellungnahme

Im Rahmen der vielseitig auswertbaren Grundrechnung kann die Deckungsbeitragsrechnung so elastisch gestaltet werden, daß sie sich jeder Fragestellung weitgehend anpassen kann. Die Einzelkostenrechnung kennt keine normierte Reihenfolge von Kostengruppen innerhalb einer Abrechnungsfolge und kann sich den Erfordernissen des Vertriebsbereiches ebenso wie der des Fertigungsbereiches anpassen. P e t e r e k würdigt die Konzeption des Rechnens mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen: "Ihren bedeutendsten Niederschlag findet diese Idee in den Deckungsbeitragsrechnungen, die - je nach Fragestellung in unterschiedlichen Bezugsgrößenhierarchien - die Kosten schrittweise als Einzelkosten ausweisen und von den Erlösen oder den vorgelagerten Restdeckungsbeiträgen subtrahieren. Durch die Gliederung der Kosten nach unterschiedlichen Gesichtspunkten ... lassen sich in anschaulicher und aussagefähiger Weise weitaus mehr und weitaus sinnvollere Kennzahlen bilden, als dies in den bisherigen Kostenrechnungen möglich war"[1]. Im Gegensatz zu anderen Autoren berücksichtigt R i e b e l die Relativität des Einzelkostenbegriffes nicht nur bei den fixen Kosten. Er ist vielmehr bestrebt, sowohl fixe als auch variable Kosten als Einzelkosten zu verrechnen. Der Anteil der variablen Kosten, die sich als Einzelkosten verrechnen lassen, strebt mit zunehmender Fixkostenstufe gegen Null.[2] Berücksichtigt man diese Tatsache, so wird deutlich, daß der praktische Unterschied zwischen dem Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen und der Fixkostendeckungsrechnung im Hinblick auf unseren Rechnungszweck gering ist. Im Gegensatz zur

---

1) Peterek, H., Fixkostendeckungsrechnung, Darstellung und Beurteilung, Diss. TU Berlin 1967, S. 41 f.

2) Die Einzelkosten von Bereichen, Werken oder Unternehmungen sind u.E. nur noch fixe Kosten.

Fixkostendeckungsrechnung lehnt R i e b e l aber jegliche Gemeinkostenschlüsselung kategorisch ab. Hierin sehen wir eine beträchtliche Einschränkung in der Anwendung der Kostenrechnung als Instrument der Betriebsführung. Ehe wir aber ein abschließendes Urteil formulieren, werden wir noch auf die Bedeutung der Produktionsstruktur eingehen, weil diese für eine differenzierte Kostenzurechnung von entscheidender Bedeutung ist.

Produktionsablauf und differenzierende Kostenzurechnung

1. Darstellung möglicher Produktionsstrukturen

a) Vergierende Produktionsabläufe

Vergierende Produktionsabläufe[1] sind dadurch gekennzeichnet, daß die einzelnen Produkte während der Produktion eine gemeinsame und eine spezielle Bearbeitung erfahren. Zwei spiegelbildliche Typen sind zu unterscheiden: Beim divergierenden Produktionstyp erfahren die Erzeugnisse "nach anfangs gleichmäßiger Behandlung des Ursprungsmaterials eine immer spezialisiertere Bearbeitung"[2] (Fall A). Beim konvergierenden Produktionsablauf dagegen verhalten sich die Dinge genau umgekehrt. In den ersten Fertigungsstufen tritt eine spezialisiertere Teilefertigung auf, "während die Endstufen (Baugruppen-Montage) von allen Erzeugnissen gemeinsam durchlaufen werden"[3] (Fall B).

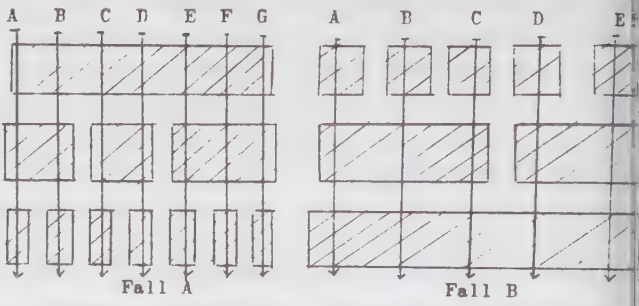
---

1) Zur Einteilung der Produktionsabläufe vgl. Riebel, P., Industrielle Erzeugungsverfahren in betriebswirtschaftlicher Sicht, Reihe: Wirtschaftswissenschaften, Wiesbaden 1963, S. 19 ff.

2) Muhme, H., Das Grenzprinzip in der Kostenrechnung, Diss. TU Berlin 1967, S. 82.

3) Ebenda, S. 82.

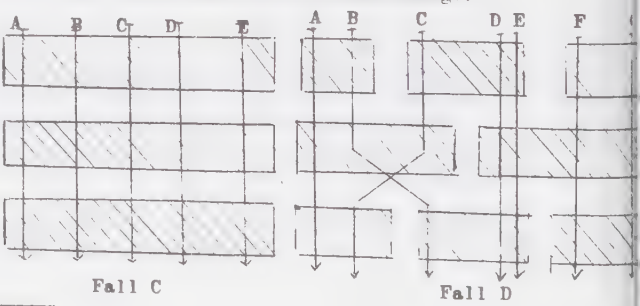
Das folgende, von M u h m e entnommene Schema verdeutlicht die Zusammenhänge.[1]



b) Nicht vergierende Produktionsabläufe

Nicht vergierende Produktionsabläufe lassen sich in parallele und verflochtene Produktionsabläufe unterteilen. Gemeinsam ist den nicht vergierenden Produktionstypen, daß bei der Produktion weder eine gemeinsame noch eine spezielle Bearbeitung der Produkte vorgenommen wird. Parallele Produktionsabläufe sind dadurch gekennzeichnet, daß die einzelnen Erzeugnisse, die die Produktion durchlaufen, "einen sehr hohen Verwandtschaftsgrad aufweisen und alle Abteilungen gemeinsam durchlaufen" (Fall C) "[2]. Bei der verflochtenen Produktionsweise werden die Aggregate von allen Erzeugnissen in unterschiedlicher Weise in Anspruch genommen(Fall D). So kann es vorkommen, daß Produkte der Produktionsgruppe I in der Abteilung A (Kostenstellen 1 - 4) gefertigt werden; gleichzeitig wird Abteilung A auch durch das Produkt x der Produktionsgruppe II in Anspruch genommen usw.

Das folgende Schema zeigt noch einmal die Zusammenhänge.[3]



1) Muhme, H., Das Grenzprinzip ..., a.a.O., S. 83.

2) Ebenda, S. 83.

3) Vgl. Muhme, H., Das Grenzprinzip ..., a.a.O., S. 83.

2. Die Kostenzurechnung bei unterschiedlichen Produktionsabläufen

Ganz allgemein liegt die Problematik retrograd durchgeführter Erfolgsrechnungen (Deckungsbeitragsrechnungen) darin, daß die Deckungsbeiträge der einzelnen Produktarten schon nach wenigen Rechnungsstufen zusammenlaufen, da verflochtene Produktionsabläufe häufig gegeben sind. In manchen Fällen werden sogar nur die variablen Einzelkosten direkt zugerechnet werden können, während der verbleibende Rest der Kosten nur noch der Unternehmung als Ganzes angelastet werden kann. Da die traditionelle Vollkostenrechnung und das Direct Costing auf eine differenzierte Fixkostenzurechnung verzichten, [1] können wir die folgende Untersuchung der Beziehungen zwischen Kostenzurechnung und Produktionsablauf auf die Fixkostendeckungsrechnung und das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen beschränken.

a) Fixkostendeckungsrechnung

Eine differenzierte Zurechnung des Fixkostenblocks als Einzelkosten bestimmter Bezugsgrößen kann gewöhnlich nur dann gelingen, wenn der Produktionsablauf vergiert.[2] Der reine Typ des vergierenden Produktionsablaufes[3] dürfte in der betrieblichen Praxis jedoch selten anzutreffen sein.[4] Zwar können bestimmte Abteilungen oder Kostenstellen nur für eine Produktart oder Produktgruppe Leistungen erbringen; eher wird es aber zutreffen, daß die einzelnen Kostenstellen innerhalb eines Bereiches an der Herstellung mehrerer Erzeugnisarten beteiligt sind. Eine differnzierte Fixkostenzurechnung, die auf Schlüsselungen verzichtet, kann es dann aber nicht geben. Insbesondere dann, wenn zwischen den Bereichen ein Leistungsaustausch stattfindet, kann nach Abzug der Erzeugnisgruppenkosten, u.U. schon nach Abzug der

---

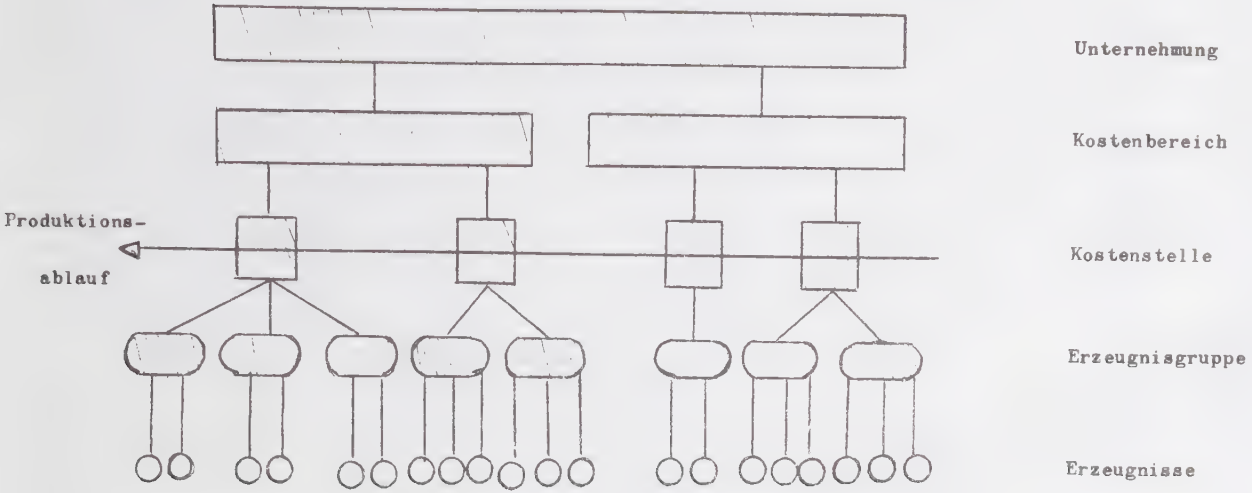
1) Die traditionelle Vollkostenrechnung kennt überdies keine Deckungsbeiträge.

2) Auch bei verflochtener Produktion ist eine differenzierte Fixkostenzurechnung denkbar, allerdings wird der Differenzierungsgrad weitaus geringer sein als im Falle vergierender Produktion.

3) Vgl. Übersicht 2 auf S. 84.

4) Demgegenüber dürfte die Zusammensetzung des Produktionsprogramms einzelner Unternehmungen so beschaffen sein, daß eine im Hinblick auf die differenzierte Kostenzurechnung beabsichtigte Abgrenzung der Leistungen nach Zahl und Art möglich sein wird.

Übersicht 2: Produktionsablauf, Leistungsabgrenzung und differenzierte Fixkostenzurechnung



Erzeugnisfixkosten von den Erlösen, nur noch eine Gesamtunternehmungsspalte zu führen sein, in die die Restfixkosten einzutragen wären.[1] Häufig wird die Fixkostendeckungsrechnung ohne eine organisatorische Neugliederung der Fertigungs- und Vertriebskostenstellen nicht auskommen.[2] Um eine differenzierte Zurechnung zu ermöglichen, müssen solche Stellen zusammengefaßt werden, in denen eine bestimmte Produktart oder Produktgruppe bearbeitet werden. Ebenso ist bei der Bereichsbildung zu verfahren.[3] Hierbei handelt es sich um Kosten, die nur noch dem Bereich, aber nicht mehr den Stellen eindeutig zugerechnet werden können.[4] Im Interesse einer differenzierten Fixkostenzurechnung muß die Kostenrechnung daher dezentralisiert werden."Im Fertigungsbereich muß die Erstellung der einzelnen Produkte möglichst getrennt in unterschiedlichen Hallen, auf unterschiedlichen Maschinen usw. erfolgen"[5]. Letztlich müßte jede Produktart also in selbständigen Produktionszweigen hergestellt werden (Einproduktunternehmungen), um die Zurechnung des Fixkostenblocks zu ermöglichen. Diese Divisionalisierung würde aber, selbst wenn sie fertigungstechnisch realisierbar

---

1) Ebenso problematisch ist die Abgrenzung der Erzeugnisgruppen. Gliedert man nach fertigungstechnischen Gesichtspunkten, so lassen sich z.B. die Erzeugnisfixkosten gut als Einzelkosten zurechnen. Es ist aber durchaus denkbar, daß sich nach vertriebstechnischen Aspekten andere Erzeugnisgruppierungen besser eignen würden.

2) Vgl. Mellerowicz, K., Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 166.

3) M e l l e r o w i c z (Neuzeitliche .., a.a.O., S. 166) nennt dieses Prinzip der Stellenbildung 'Produktbezogenheitsprinzip'.

4) Z.B. die Kosten für einen Bereichsdirektor oder die gemeinsame Werbung für die Bereichsprodukte.

5) Mellerowicz, K., Neuzeitliche .., a.a.O., S. 185; auf die Notwendigkeit der örtlichen Trennung der Erzeugung von Leistungen hat bereits L e i t n e r (Die Selbstkosten-Berechnung industrieller Betriebe, 7., erweit. Aufl., Frankfurt a.M. 1921, S. 22) hingewiesen: "Eine richtige Kostenberechnung für das Einzelfabrikat ist ... dann möglich, wenn die Erzeugung der Fabrikate örtlich getrennt ist".

wäre, schwerwiegende Nachteile mit sich bringen, da sie im Widerspruch zu allen Rationalisierungsbestrebungen stehen würde. Aus Kostengründen besteht das Bemühen gerade großer Unternehmungen darin, die Produktion soweit wie möglich zu zentralisieren. Allein wegen der differenzierten Fixkostenzurechnung werden sich die Unternehmungen doch wohl kaum zu solch weitreichenden organisatorischen, mit erheblichen Kosten u. U. mit hohen Rationalisierungseinbußen verbundenen Veränderungen entschließen.

Hinzu kommt ein weiterer Mangel. Sind nicht vergierende Betriebsabläufe gegeben und wird die Realisation eines vergierenden Produktionsablaufes aus technischen oder ökonomischen Gründen abgelehnt, so sind Schlüsselungen unumgänglich, sofern man nicht auf eine Differenzierung verzichtet: "Werden jedoch auf mehreren unterschiedlichen Kostenstellen verschiedene und wechselnde Produktgruppen bearbeitet, ... so wird die Anwendung der Fixkostendeckungsrechnung ohne Schlüsselung kaum möglich sein"[1]. Wird eine Schlüsselung bei nicht vergierenden Produktionsabläufen befürwortet, so ist die Frage berechtigt, wo die Vorteile dieses Rechnungssystems im Vergleich zur traditionellen Vollkostenrechnung liegen. Wenn M e l l e r o w i c z vorschlägt, bei nicht vergierenden Produktionsabläufen auf die Verrechnungssatzrechnung zurückzugreifen, also auf nichts anderes als eine modifizierte Vollkostenrechnung, so gesteht er damit die begrenzte Anwendbarkeit der Fixkostendeckungsrechnung in der betrieblichen Praxis ein. Unsere Untersuchung hat somit gezeigt, daß die Fixkostendeckungsrechnung nur im Falle vergierender Produktionsabläufe Vorteile im Vergleich zur traditionellen Vollkostenrechnung und zum Direct Costing bringt.

---

1) Mellerowicz, K., Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, a.a.O., S. 186.

b) Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen

Auch bei R i e b e l ist eine differenzierte Einzelkostenzurechnung auf die nach Zahl und Art der Leistungen gegliederten Bezugsgrößen nur bei vergierenden Produktionsabläufen möglich. Es überrascht daher auch nicht, daß R i e b e l die Einzelkostenrechnung am Modell eines Betriebes mit mehrfach divergierendem Produktionsablauf demonstriert.[1] Wir können deshalb auf unsere Kritik zur Fixkostendeckungsrechnung verweisen.[2]

Im Gegensatz zur Fixkostendeckungsrechnung lehnt R i e b e l jedoch die Schlüsselung von Gemeinkosten auf die Bezugsgrößen ab. Dieses Vorgehen muß hinsichtlich anderer, nicht vergierender Produktionsabläufe zu Nachteilen im Rahmen einer differenzierten Erfolgsanalyse führen, da in diesem Fall die Ergebnisse zu allgemein werden. Im Grenzfall der total verflochtenen Produktion z.B. läßt sich nur ein Teil der Kosten als Einzelkosten (der Leistungseinheiten) verrechnen. Alle übrigen Kosten sind Gemeinkosten in Bezug auf die Leistungseinheiten und lassen sich nur noch auf die Leistungen gemeinsam eindeutig abbilden. Damit ist gezeigt, daß im System des Rechnens mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, das auf jegliche Schlüsselung verzichtet, unter bestimmten Voraussetzungen zu allgemeine Rechnungsergebnisse ermittelt werden. Auch die Vorgabe von Deckungsraten ist problematisch, wenn der Anteil der Gemeinkosten bestimmter Leistungen überwiegt. Somit zeigt auch die Erörterung der R i e b e l ' s c h e n Konzeption die Grenzen moderner Kostenrechnungssysteme. Gleichzeitig ist darin ein Grund für die Verbreitung der mit so großen Mängeln behafteten traditionellen Vollkostenrechnung zu sehen.

---

1) Vgl. Riebel, P., Das Rechnen ..., a.a.O., S. 226.

2) R i e b e l (Das Rechnen ..., S. 229) bemerkt hierzu: "Bei Betriebstypen, deren Leistungsabläufe nicht vergieren ... oder parallel ablaufen, richtet man sich bei der nach Kostenstellen differenzierten Deckungsbeitragsrechnung keineswegs nach der umgekehrten Reihenfolge des Leistungsablaufes, sondern nach der Hierarchie, wie sie sich aus der Zurechenbarkeit der Erträge und Deckungsbeiträge auf die Erzeugnisgruppen und Kostenstellen ergibt".

IV. Die Bewertung des Gutsverbrauches

1. Nominale oder reale Kapitalerhaltung

Wir haben weiter oben allgemein festgestellt,[1] daß die Bewertung des Gutsverbrauches vom Rechnungszweck abhängt. Im folgenden werden wir die Frage erörtern, welche Preise als Grundlage der Bewertung des Gutsverbrauchs dem Zweck der Kurzfristigen Erfolgsrechnung Rechnung tragen. Zwei Auffassungen stehen sich gegenüber. Die eine geht dahin, den Gutsverbrauch mit historischen Anschaffungspreisen zu bewerten, denn nur dann sei die nominale Kapitalerhaltung gewährleistet.[2] Folgt man dagegen der anderen Auffassung, so ist es unerläßlich, Wiederbeschaffungspreise zu verwenden,[3] da der Betrieb nicht eine nominale, sondern eine reale Kapitalerhaltung anzustreben habe.[4]

---

1) Vgl. z.B. S. 5.

2) Als prominenter Vertreter kann R i e g e r mit seiner nominalen Bilanzauffassung genannt werden. Vgl. Rieger, W., Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 2. Aufl., Erlangen 1959, S. 189.

3) Diese Auffassung geht auf F. S c h m i d t zurück, der eine Bewertung des Gutsverbrauches auf der Grundlage von Wiederbeschaffungspreisen schon in den 20 er Jahren gefordert hat. Vgl. F. Schmidt, Der Wiederbeschaffungspreis in Kalkulation und Volkswirtschaft, Berlin 1923, S. 102 ff.

4) Zum Prinzip der nominalen und der realen Kapitalerhaltung vgl. z.B. Hax, K., Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen 1957, S. 13 ff.

2. Die Problematik der Bewertung

a) Anschaffungspreise

Die Bewertung zu Anschaffungspreisen führt bei schwankendem Preisniveau zu Scheingewinnen bzw. Scheinverlusten in der Kurzfristigen Erfolgsrechnung.[1] Würde eine Unternehmung z.B. die Abschreibungen auf der Grundlage von Anschaffungspreisen vornehmen, so hätte das bei steigenden Preisen reale Substanzverluste zur Folge. Besonders nachteilig wirkt sich aus, daß die auf Anschaffungspreisen basierende Erfolgsrechnung den getrennten Ausweis von Scheingewinnen und echten Leistungsgewinnen nicht zuläßt. Zeitliche und zwischenbetriebliche Vergleiche werden dadurch erheblich beeinträchtigt.[2] Selbst bei relativ stabilem Preisniveau ist die Verwendung von Anschaffungspreisen nicht begründet, weil auch bei stabilem Preisniveau Veränderungen im Preisgefüge auftreten können.[3] Aufgrund dieser Mängel lehnen wir die Bewertung des Gutsverbrauchs mit Anschaffungspreisen für die Kurzfristige Erfolgsrechnung ab.

b) Wiederbeschaffungspreise

Lehnt man angesichts allgemein steigender, absoluter und relativer Preise historische Anschaffungspreise ab, so muß der Gutsverbrauch mit den Preisen bewertet werden, die im Zeitpunkt der Wiederbeschaf-

---

1) Verkauft ein Händler ein bestimmtes Gut für DM 2 000,-, das er für DM 1000,- bezogen hat, so ergibt dies einen Gewinn von DM 1 000,-. Ist aber in der Zeit zwischen Einkauf und Verkauf des Gutes dessen Preis um 10 % gestiegen, so muß der Händler vom nominalen Gewinn DM 100,- zurückbehalten, um wieder dieselbe Menge des Gutes kaufen zu können. In Höhe dieses Betrages spricht man von einem 'Scheingewinn'.

2) Vgl. Coenenberg, A.G., Abschreibungsdiskussion, in: Wirtschaftswoche 46/1971, S. 29.

3) Streng genommen existiert dann kein Bewertungsproblem, wenn die Preise aller Güter einer Volkswirtschaft relativ und absolut stabil bleiben.

fung der Güter zu bezahlen sind. Die Feststellung dieser Preise wird für die selbständigen Verbrauchsgüter[1] leicht möglich sein, da diese meist kurzfristig ersetzt werden. Für die materiellen Gebrauchsgüter hingegen wird die Ermittlung der Wiederbeschaffungspreise in der Regel mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sein, da der Wiederbeschaffungszeitpunkt dieser Güter auf Grund ihrer langen Bindungsdauer nur schwer bestimmbar und die zukünftige Preisentwicklung nicht bekannt ist. Zwar können Anhaltspunkte für die voraussichtliche Höhe der Reinvestitionskosten in der bisherigen Preisentwicklung und in der Entwicklung der erkennbaren Preisbildungsfaktoren gefunden werden;[2] ebenso könnte man bei der Bestimmung des Reinvestitionszeitpunktes der Gebrauchsgüter auf eigene oder fremde Erfahrungen zurückgreifen. Dennoch erscheint uns die Anwendung des Wiederbeschaffungspreisprinzips wenig praktikabel, zumal die materiellen Gebrauchsgüter dem technischen Fortschritt unterworfen sind und daher häufig nicht mehr identisch wiederbeschafft werden können.
Aus Vereinfachungsgründen ist daher vorgeschlagen worden, zu den Preisen im Zeitpunkt der Erstellung der Kurzfristigen Erfolgsrechnung, sog. Tagespreisen des Rechnungsstichtages, überzugehen.[3] Will man dem Tagespreisprinzip genügen, so müssen sämtliche Güter zu Tagespreisen bewertet werden. Die Bewertung zu Tagespreisen erspart zwar einerseits die problematische Bestimmung von Reinvestitionszeitpunkt und Reinvestitionskosten, andrerseits ist die monatliche (bzw. quartalsweise) Feststellung der Tagespreise der in den Kalkül einzubeziehenden Güter mit einem enormen Kosten- und Zeitaufwand verbunden.[4] Hinzu kommt, daß auch Tagespreise nicht immer zu bestimmen sind, da insbesondere materielle Gebrauchsgüter oft Einzelanfertigungen sind,

---

1) Zur Gliederung der betrieblichen Wirtschaftsgüter vgl. Menrad, S., Der Kostenbegriff, a.a.O., S. 36 ff.

2) Vgl. Wittmann, W., Unternehmung und unvollkommene Information, Unternehmerische Voraussicht - Ungewißheit und Planung, Köln und Opladen 1959, S. 82.

3) Vgl. Schäfer, E., Die Unternehmung, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, 2. Aufl., Köln und Opladen 1955, S. 207 und Kilger, W., Flexible .., a.a.O., S. 179.

4) K i l g e r (Flexible .., S. 183) ist der Ansicht, daß damit alle Vorteile der rechnerischen Vereinfachung wieder aufgegeben werden.

für die es keine Marktpreise gibt, oder weil die Produktion bestimmter Güter eingestellt worden ist und an deren Stelle leistungsfähigere Güter getreten sind.

Auch bei der Bewertung fremder Leistungsabgaben (z.B. menschliche Arbeit) und immaterieller Gebrauchsgüter (bzw. deren Leistungsabgaben) halten wir die Verwendung von Tagespreisen für unzweckmäßig, da es sich bei diesen Gütern häufig um individuelle Güter handelt, für die Tagespreise nicht existieren oder weil dort, wo Tagespreise existieren, diese häufig mit den Anschaffungspreisen identisch sind.[1)]

Die Untersuchung hat somit gezeigt, daß sowohl die Bewertung zu Anschaffungspreisen als auch die zu Wiederbeschaffungspreisen problematisch ist. Deshalb erscheint folgendes Vorgehen zweckmäßig: Die selbständigen Verbrauchsgüter werden grundsätzlich mit den Preisen der zuletzt beschafften Gütereinheiten bewertet (sog. Lifo-Verfahren). Verändern sich die Preise dieser Güter aber erheblich,[2)] so ist es zweckmäßiger, Durchschnittspreise zu bilden,[3)] weil die Preise der kurz vor dem Zeitpunkt der Erstellung der Erfolgsrechnung beschafften Güter extrem hoch (niedrig) liegen können, so daß höhere (niedrigere) Kosten verrechnet werden, als zur realen Kapitalerhaltung notwendig wäre. Da die Preise fremder Leistungsabgaben und immaterieller Gebrauchsgüter in der Regel über einen längeren Zeitraum vertraglich fixiert werden, empfiehlt es sich, die korrespondierenden Gutsverbräuche mit Anschaffungspreisen zu bewerten. Erst wenn neue vertragliche Vereinbarungen getroffen werden, wird eine Anpassung der Preise vorgenommen.[4)] Auch beim Nominalgüterverbrauch[5)] sollten Anschaffungs-

---

1) Die Personalkosten z.B. werden für eine bestimmte Periode vertraglich fixiert. Für die Dauer der Tarifverträge sind die Arbeitslöhne - abgesehen von Veränderungen in der Struktur des Personals und Veränderungen der Arbeitsbewertung - konstant.

2) Als Beispiel kann die Entwicklung der Rohölpreise in der jüngsten Vergangenheit angeführt werden.

3) Auf die Verfahren der Durchschnittspreisbildung weist z.B. K o s i o l (Kostenrechnung, a.a.O., S. 138) hin.

4) Die Belastung, die der Kostenrechnung aus solchen Umbewertungen erwächst, ist zumutbar, da die Verträge in der Regel für einen Zeitraum vereinbart werden, der länger ist als die Periode, auf die sich die Kurzfristige Erfolgsrechnung bezieht.

5) Vgl. die Einteilung der Wirtschaftsgüter in Nominalgüter und Realgüter bei Kosiol, E., Kostenrechnung, a.a.O., S. 21.

preise verwendet werden, da hier einseitige Geldübertragungen stattfinden. Ein (unmittelbarer) Tausch von Ware gegen Geld liegt nicht vor. Daher wird die Bar- oder Buchgeldbewegung außer in der Finanzbuchhaltung auch in der Betriebsbuchhaltung der Bewertung der Abgaben an den Staat und der Zinsen zugrunde gelegt werden müssen.[1)]

Bei der Bewertung der materiellen Gebrauchsgüter (bzw. deren Leistungsabgaben) sollte auf die an sich begründete Verwendung von Tagespreisen verzichtet werden, weil die in regelmäßigen Abständen (z.B. Monat oder Quartal) zu wiederholende Feststellung der einzelnen Tagespreise zu aufwendig ist und Tagespreise ja ohnehin nicht immer ermittelt werden können. Zweckmäßiger wäre es, anstelle von reinen Tagespreisen modifizierte Tagespreise in die Kostenrechnung einzuführen, die aus Vereinfachungsgründen über einen längeren Zeitraum (z.B. ein halbes Jahr) konstant gehalten werden, wobei für verschiedene Gruppen von Gebrauchsgütern spezielle Preisindices entwickelt werden müßten, die laufend fortgeschrieben werden.

---

1) Im Zusammenhang mit dem Nominalgüterverbrauch spricht P o h m e r von 'uneigentlichen Kosten'. 'Eigentliche Kosten' entstehen dagegen beim Verbrauch von Realgütern. Vgl. Pohmer, D., Über die Bedeutung des betrieblichen Werteumlaufs für das Rechnungswesen der Unternehmung, in: Organisation und Rechnungswesen, a.a.O., S. 348 f.

D. Schlußwort

Rückblickend sollen die wesentlichsten Ergebnisse der Untersuchung in Thesenform zusammengefaßt werden:

1. Die in der Literatur beschriebenen Globalzwecke lassen aufgrund ihrer vagen Formulierung keine eindeutigen Rechenvorschriften zu. Deshalb muß der Rechnungszweck präzise beschrieben werden.
2. Insbesondere soll die Bezugsgröße der Kosten (spezieller Leistungsbegriff) genau und entsprechend dem Rechnungszweck abgegrenzt werden, wobei der Begriff der Leistung nicht auf die einzelne Leistungseinheit beschränkt werden darf. Der Umfang der Leistungen läßt sich vielmehr in verschiedenster Weise abgrenzen.
3. Die Kostenrechnung besteht in der Zurechnung von Kosten auf Leistungen.
4. Zwischen Kosten und einzelnen Leistungen können Beziehungen verschiedener Art existieren. Ein Teil der Kosten läßt sich eindeutig im Sinne finaler Zusammenhänge einzelnen Leistungen zurechnen, während der andere Teil der Kosten in keiner (eindeutigen) Beziehung zu einzelnen Leistungen steht. Ferner ist zu beachten, daß zwischen Gutsverbrauch und korrespondierenden Kosten einerseits und bestimmten Leistungen andrerseits nicht notwendig gleichartige Beziehungen bestehen müssen.
5. Der kategorische Verzicht auf die Verrechnung von Gemeinkosten ist abzulehnen. Kriterien für die Verteilung von Gemeinkosten auf die Bezugsgrößen liefert der Rechnungszweck. Hierbei wird der Wahl zweckmäßiger und/oder zweckbedingter Verteilungsschlüssel besondere Bedeutung beigemessen.
6. Keines der erörterten Rechnungssysteme und der diesen Rechnungssystemen zugrundeliegenden Zurechnungsprinzipien hat für die Zwecke der Kurzfristigen Erfolgsrechnung allgemeine Bedeutung.
7. Rechnungssysteme, deren Ziel in einer differenzierenden Kostenzurechnung besteht, sind solchen Rechnungssystemen vorzuziehen, die allgemein eine globale, undifferenzierte Zurechnung von Kosten auf Leistungen vornehmen.

8. Eine differenzierende Einzelkostenzurechnung stellt bestimmte Anforderungen bezüglich Produktionsprogramm und Produktionsstruktur.
9. Die Bewertung des Gutsverbrauchs hängt einerseits vom Rechnungszweck, andrerseits von der Art des zu bewertenden Gutes ab.
10. Die ausschließliche Verwendung eines Bewertungsprinzips kann einem Rechnungszweck nicht Rechnung tragen.

Anhang – Abhängigkeit der Kalkulationsergebnisse vom Rechnungsverfahren [1]

	Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3
A. Gesamte Gemeinkosten und kalkulatorischer Gewinn in einem Zuschlag			
Fertigungsmaterial	120.–	20.–	170.–
Fertigungslöhne	70.–	170.–	20.–
Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag 455% auf die Fertigungslöhne	319.–	774.–	91.–
Kalkulierter Verkaufspreis	509.–	964.–	281.–
B. Je ein Zuschlag für gesamte Gemeinkosten und kalkulatorischen Gewinn.			
Fertigungsmaterial	120.–	20.–	170.–
Fertigungslöhne	70.–	170.–	20.–
Gemeinkostenzuschlag 383% auf die Fertigungslöhne	268.–	651.–	77.–
Selbstkosten	458.–	841.–	267.–
Gewinnzuschlag 11,1% auf die Selbstkosten	51.–	93.–	30.–
Kalkulierter Verkaufspreis	509.–	934.–	297.–
C. Je ein Zuschlag für Fertigungsgemeinkosten, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten und kalkulatorischer Gewinn (Gewinnzuschlag jeweils 11,1% auf die Selbstkosten)			
1. Fertigungsgemeinkosten mit 180% auf die Fertigungslöhne, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten mit 43,2% auf die Herstellkosten			
Fertigungsmaterial	120.–	20.–	170.–
Fertigungslöhne	70.–	170.–	20.–
Fertigungsgemeinkosten 186%	130.–	316.–	37.–
	320.–	506.–	227.–
Verwaltungs- u. Vertriebsgemeinkosten 43,2%	139.–	219.–	98.–
Selbstkosten	459.–	725.–	325.–
Gewinnzuschlag 11,1%	51.–	81.–	36.–
Kalkulierter Verkaufspreis	510.–	806.–	361.–

1) Leicht verändert entnommen aus: Henzel, F., Die Kostenrechnung, 2. Aufl., Stuttgart 1950 S. 166 f. Die Zahlenwerte wurden auf volle DM auf- bzw. abgerundet.

		Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3
2. Fertigungsgemeinkosten mit 186 % auf die Fertigungslöhne Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten mit 68,7 % auf die Fertigungskosten (= Fertigungslöhne + Fertigungsgemeinkosten)				
Fertigungsmaterial		120,-	20,-	170,-
Fertigungslöhne	70,-		170,-	20,-
Fertigungsgemeinkosten 186 %	130,-		316,-	37,-
Fertigungskosten		200,-	486,-	57,-
Herstellkosten		320,-	506,-	227,-
Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten 68,7 %		137,-	334,-	39,-
Selbstkosten		457,-	840,-	266,-
Gewinnzuschlag 11,1 %		51,-	93,-	30,-
Kalkulierter Verkaufspreis		508,-	933,-	296,-
3. Fertigungsgemeinkosten mit 69,2 % auf die Herstelleinzelkosten (= Fertigungsmaterial + Fertigungslöhne), Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten mit 43,2 % auf die Herstellkosten				
Fertigungsmaterial		120,-	20,-	170,-
Fertigungslöhne		70,-	170,-	20,-
Herstelleinzelkosten		190,-	190,-	190,-
Fertigungsgemeinkosten 69,2 %		132,-	132,-	132,-
Herstellkosten		322,-	322,-	322,-
Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten 43,2 %		139,-	139,-	139,-
Selbstkosten		461,-	461,-	461,-
Gewinnzuschlag 11,1 %		51,-	51,-	51,-
Kalkulierter Verkaufspreis		512,-	512,-	512,-

D. Mehrere Zuschläge für Fertigungsgemeinkosten (Stellenzuschläge), je ein Zuschlag für Materialgemeinkosten, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten und kalkulatorischen Gewinn

Produkt 2 stelle zwei verschiedene Erzeugnisse dar, die gleiche Herstellkosten (= Fertigungsmaterial + Fertigungslöhne), jedoch verschiedene Fertigungsgänge und deshalb unterschiedliche Fertigungsgemeinkosten hätten:

Kostenträger 2 a

Fertigungsmaterial		20,–
Materialgemeink.zuschlag 5%		1,–
Fertigungslöhne für die Arbeitsvorgänge in der		
Dreherei	40,–	
Fräserei	80,–	
Bohrerei	50,–	170,–
Gemeinkosten der Kostenstellen:		
Dreherei 230 %	92,–	
Fräserei 270 %	216,–	
Bohrerei 250 %	125,–	433,–
Herstellkosten		624,–
Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten 68,7 % auf die Fertigungskosten (603,–)		414,–
Selbstkosten		1038,–
Gewinnzuschlag 11,1 %		116,–
Kalkulierter Verkaufspreis		1154,–

Kostenträger 2 b

Fertigungsmaterial		20,–
Materialgemeink.zuschlag 5%		1,–
Fertigungslöhne für die Arbeitsvorgänge in der		
Schmiede	20,–	
Bohrerei	2,–	
Schreinerei	80,–	
Schleiferei	20,–	
Montage	38,–	
Lackiererei	10,–	170,–
Gemeink. der Kostenstellen		
Schmiede 150%	30,–	
Bohrerei 250%	5,–	
Schreinerei 54%	43,–	
Schleiferei 160%	32,–	
Montage 140%	53,–	
Lackiererei 60%	6,–	169,–
Herstellkosten		360,–
Verwalt.- u. Vertr.-gemeink. 68,7 % auf die Fert.Kosten (339,–)		233,–
Selbstkosten		593,–
Gewinnzuschlag 11,1 %		66,–
Kalkulierter Verkaufspreis		659,–

Zusammenfassung der verschiedenen Kalkulationsergebnisse

Verfahren	A	B	C 1	C 2	C 3	D
Produkt 1	509,–	509,–	510,–	508,–	512,–	a) 1154,–
Produkt 2	964,–	934,–	806,–	933,–	512,–	b) 659,–
Produkt 3	281,–	297,–	361,–	296,–	512,–	

Betriebserfolgsrechnung
(in DM)

Soll		Haben	
Fertigungsmaterial	65 400,–	Erlöse	280 000,–
Fertigungslöhne	38 650,–		
Materialgemeinkosten	3 270,–		
Fertigungsgemeinkosten	69 990,–		
Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten	74 730,–		
Gewinn	27 960,–		
Su.	280 000,–		280 000,–

Literaturverzeichnis

1. Bücher

Adam, D., Entscheidungsorientierte Kostenbewertung, Wiesbaden 1970.

Agthe, K., Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb, Baden–Baden 1963.

Angermann, A., Gleichgewichtskalkulation, Meisenheim am Glan 1952.

Auffermann, J.D., Die Prüfung der Kostenrechnung, Stuttgart 1947.

Auler, W., Betriebsbuchführung, Reihe: Bücher der Wirtschaft, Bd. 9, Wolfenbüttel 1949.

Beste, Th., Die kurzfristige Erfolgsrechnung, 2., erweit. Aufl., Köln und Opladen 1962.

– Die Verrechnungspreise in der Selbstkostenrechnung industrieller Betriebe, Berlin 1924.

Böhm, H. –H., Wille, F., Deckungsbeitragsrechnung und Optimierung, 4. Auflage, München 1965.

Bosshardt, E., Leistungsmäßige Kostenrechnung, Reihe: Bücherreihe des Betriebswirtschaftl. Insitituts an der Eidgenössischen Technischen Hochschule in Zürich, Bd. 1, Zürich 1948.

Brown, A., Organization of Industry, New York 1947.

Bussmann, K.F., Industrielles Rechnungswesen, Stuttgart 1963.

Caspar, H., Kostenbewertung und Kostenkalkulation, Reihe: Unternehmung und Betrieb, Beiträge zur Betriebswirtschaftslehre, hrsg. von Alfred Walther, Bd. 37, Bern 1952.

Chmielewicz, K., Betriebliches Rechnungswesen, Bd. 1: Finanzrechnung und Bilanz, Reihe: rororo studium nr. 43, Hamburg 1973.

Dorn, G., Die Entwicklung der industriellen Kostenrechnung in Deutschland, Reihe: Veröffentlichungen des Instituts für Industrieforschung der Freien Universität Berlin, hrsg. von Erich Kosiol, Bd. 12, Berlin 1961.

Ehrt, R., Die Zurechenbarkeit von Kosten auf Leistungen auf der Grundlage kausaler und finaler Beziehungen, Reihe: Veröffentlichungen der Universität Mannheim (Wirtschaftshochschule), hrsg. von H.G. Schachtschabel, Bd. 21, Stuttgart, Berlin, Köln und Mainz 1967.

Eller, H.H., Grundprobleme der betriebswirtschaftlichen Kostenlehre. Eine Untersuchung ihrer Ziele und Aussagensysteme, Berlin 1968.

Fettel, J., Marktpreis und Kostenpreis, Reihe: Schriften zur wirtschaftswissenschaftl. Forschung, Bd. 1, Meisenheim am Glan 1954.

Fudickar, J., Zur Gliederung der betriebswirtschaftlichen Bilanz, Reihe: Betriebswirtschaftl. Forschungsergebnisse, Bd. 55, Berlin 1971.

Griesel, H., Die neue Mathematik für Lehrer und Studenten, Bd. 1, Hannover, Berlin, Darmstadt, Dortmund 1971.

Gsell, E., Bossard, E., Kostenrechnung und Preiskalkulation, 2. Aufl., Zürich 1948.

Gutenberg, E., Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1: Die Produktion, 10. Auflage, Berlin, Heidelberg, New York 1965.

Hax, K., Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen 1957,

Hecker, W., Kurzfristige Erfolgsrechnung im Einzelhandel, Stuttgart 1968,

Heinen, E., Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. 1: Grundlagen Wiesbaden 1959.

– Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Bd. 1: Begriff und Theorie, 3., verbesserte Auflage, Wiesbaden 1970.

– Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen, Bd. 1: Das Zielsystem der Unternehmung, Wiesbaden 1966.

Henzel, F., Die Kostenrechnung, 4. Aufl., Essen 1964.

Hummel, S., Wirklichkeitsnahme Kostenerfassung, Neue Erkenntnisse für eine eindeutige Kostenermittlung, Reihe: Grundlagen und Praxis der Betriebswirtschaft, Bd. 20, Berlin 1970.

Illetschko, L.L., Praktische Kostenrechnung, 2. Auflage, Wien1954.

Imobersteg, A., Bewertungsfragen der Kostenrechnung, Reihe: Unternehmung und Betrieb, Beiträge zur Betriebswirtschaftslehre, hrsg. von A. Walther. Bd. 41, Bern 1953.

Isaac, A., Die Entwicklung der wissenschaftlichen Betriebswirtschaftslehre seit 1898, Betriebs- und finanzwirtschaftliche Forschungen, II. Serie, Heft 8, hrsg. von F. Schmidt, Berlin 1923.

Käfer, K., Standardkostenrechnung, 2. Auflage, Stuttgart 1964.

Kalveram, W., Industrielles Rechnungswesen, Doppelte Buchhaltung und Kontenrahmen, Betriebsabrechnung, Kostenrechnung, 5. überarb. Auflage, Wiesbaden 1961.

Kilger, W., Flexible Plankostenrechnung, Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, Reihe: Veröffentlichungen der Schmalenbach-Gesellschaft, Bd. 31, 4. Auflage, Köln und Opladen 1970.

Koch, H., Grundprobleme der Kostenrechnung, Köln und Opladen 1966.

Köhler, R., Theoretische Systeme der Betriebswirtschaftslehre im Lichte der neueren Wissenschaftslogik. Mit einem Vorwort von C. Sandig, Stuttgart 1966.

Kosiol, E., Buchhaltung und Bilanz, Berlin 1964.

– Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung), Systematische Darstellung der Betriebsabrechnung und der kurzfristigen Erfolgsrechnung, 5. Auflage, Wiesbaden 1953.

– Kostenrechnung, Reihe: Die Wirtschaftswissenschaften, hrsg. von E. Gutenberg, Wiesbaden 1964.

– Kostenrechnung und Kalkulation, Reihe: Sammlung Göschen, Bd. 1214/1214a, Berlin 1969.

· Organisation der Unternehmung, Reihe: Die Wirtschaftswissenschaften, hrsg. von E. Gutenberg, Wiesbaden 1962.

· Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen, 2. Auflage, Wiesbaden 1959.

Krelle, W. u. Künzi, H.P., Lineare Programmierung, Zürich 1958.

Kürpick, H., Die Auswertung der Kostenrechnung, Reihe: Abhandlung aus dem Industrieseminar der Universität zu Köln, hrsg. von Th. Beste, Heft 23, Berlin 1966.

Laßmann, G.,	Die Kosten- und Erlösrechnung als Instrument der Planung und Kontrolle von Industriebetrieben, hrsg. vom Betriebswirtschaftlichen Institut der Eisenhüttenindustrie, Düsseldorf 1968.
Lawrence, F.C., Humphreys, E.N.,	Marginal Costing, London 1947.
Layer, M.,	Möglichkeiten und Grenzen der Anwendung der Deckungsbeitragsrechnung im Rechnungswesen der Unternehmung, Reihe: Grundlagen und Praxis der Betriebswirtschaft, Bd. 16, Berlin 1967.
Lehmann, M.R.,	Industriekalkulation, Reihe: Betriebswirtschaftliche Bibliothek, Reihe: A7, 5. Auflage, Essen 1964.
Leitner, F.,	Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe 7., erweit. Aufl., Frankfurt a.M. 1921, 8. Auflage, Frankfurt a.M. 1923. Mit einem Anhang über Finanz- und Preispolitik bei sinkendem Geldwert, 9. Auflage Frankfurt a.M. 1930,
Lewin, C.W.,	Theorie und Praxis der industriellen Selbstkostenberechnung, Leipzig 1909,
Lotz, E.G.	Elektronische Kosten- und Leistungsrechnung für Industriebetriebe, Reihe: Commercielle Datenverarbeitung, Berlin 1969,
Lutz, B.,	Die Aussagefähigkeit des Rechnungswesens, Zürich und St. Gallen 1963.
Männel, W.,	Die Wahl zwischen Eigenfertigung und Fremdbezug, Herne, Berlin 1968.
Matz, A., Curry, O., Frank, G.W.,	Cost Accounting, Management's Operational Tool for Planning, Controll, and Analysis, Cincinnati, Burlingame, Chicago, New Rochelle,` Dallas 1962.
Matz, A.,	Planung und Kontrolle von Kosten und Gewinn, Handbuch der Planungsrechnung, AGPLAN, Bd. 7, Wiesbaden 1964.
Meffert, H.,	Betriebswirtschaftliche Kosteninformationen, Ein Beitrag zur Theorie der Kostenrechnung, Reihe: Betriebswirtschaft in Forschung und Praxis, Bd. 4, hrsg. von E. Heinen, Wiesbaden 1968.
Meier, A.,	Kostenprüfung, Köln und Opladen 1959.
Mellerowicz, K.,	Kosten und Kostenrechnung, 2 Teile in 3 Bänden, Teil I: Theorie der Kosten, 4. Auflage, Berlin 1963 Teil II: Verfahren, 1. Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4. Auflage, Berlin 1966, 2. Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung, 4. Auflage, Berlin 1968.
	- Neuzeitliche Kalkulationsverfahren, Freiburg im Breisgau 1966.
Menger, C.,	Grundsätze der Volkswirtschaftslehre, Allgemeiner Teil, 2. Auflage, Wien 1923.
Menrad, S.,	Der Kostenbegriff, Eine Untersuchung über den Gegenstand der Kostenrechnung, Reihe: Betriebswirtschaftliche Studienbücher, H. 16, Berlin 1965.
Möckelmann, K.,	Kalkulation und Preisbildung bei langfristiger Fertigung insbesondere im Schiffsbau, Reihe: Betriebswirtschaftl. Forschungen, Bd. 18, Berlin 1970.
Moews, D.,	Zur Aussagefähigkeit neuerer Kostenrechnungsverfahren, Reihe: Betriebswirtschaftl. Forschungsergebnisse, Bd. 39, Berlin 1969.

Müller, A., Grundzüge der industriellen Kosten- und Leistungsrechnung, Veröff. der Schmalenbach-Gesellschaft, Bd. 22, Köln und Opladen 1955.

Neikirk, W.W., How Direct Costing can Work for Management, NACA-Bulletin 1951, Vol. 32.

Norden, H., Wille, Z., Der Betriebsabrechnungsbogen, 9. Auflage, Stuttgart 1965.

Nowak, P., Betriebstyp und Kalkulationsverfahren, Ein Beitrag zur industriellen Selbstkostenrechnung, Wuppertal-Elberfeld 1936.

– Kostenrechnungssysteme in der Industrie, Reihe: Veröff. der Schmalenbach-Gesellschaft, Bd. 21, 1. Aufl., Köln und Opladen 1954, 2. erg. Aufl., Köln und Opladen 1961.

Ott, A.E., Einführung in die dynamische Wirtschaftstheorie, Göttingen 1963, 2. Aufl., Göttingen 1970.

Pausenberger, E., Wert und Bewertung, Stuttgart 1962.

Raffeé, H., Kurzfristige Preisuntergrenzen als betriebswirtschaftliches Problem, Prinzipielle Bestimmungsmöglichkeiten von kosten-, ertrags- und finanzwirtschaftlichen Preisuntergrenzen, Reihe: Beiträge zur betriebswirtschaftl. Forschung, hrsg. von E. Gutenberg, W. Hasenack u.a. Bd. 11, Köln und Opladen 1961.

Rahn, W., Die industrielle Selbstkostenrechnung, Berlin 1926.

Riebel, P., Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmerrechnung, Reihe: Deckungsbeitragsrechnung und Unternehmungsführung, hrsg. von P. Riebel, Bd. 1, Opladen 1972.

Rieger, W., Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 2. Auflage, Erlangen 1959.

RKW, Direct Costing in der Praxis, Das Rechnung mit Grenzkosten und Deckungsbeiträgen, Kurzfassung des NAA-Berichtes Nr. 37: Current Application of Direct Costing, Stuttgart 1964.

Rodenstock, R., Die Genauigkeit der Kostenrechnung industrieller Betriebe, München 1950.

Rössle, K., Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 5. Aufl., Stuttgart 1956.

Rummel, K., Einheitliche Kostenrechnung auf der Grundlage einer vorausgesetzten Proportionalität der Kosten zu betrieblichen Größen, 3. Auflage, mit Vorw. und Anm. von W. Kilger, Düsseldorf 1967.

Schäfer, E., Beschäftigung und Beschäftigungsmessung in Unternehmen und Betrieben, Nürnberg 1931.

– Die Unternehmung, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, 2. Aufl., Köln und Opladen 1955.

Schlechtweg, H., Buchmann, G., Endliche Mengen, Einführung in die elementare Mengenlehre für Lehrer aller Schularten und zum Selbststudium, Freiburg, Basel, Wien 1967.

Schmalenbach, E., Der Kontenrahmen, 1. Auflage, Leipzig 1927, 4. Auflage, Leipzig 1935.

– Dynymische Bilanz, 12. Aufl., Köln und Opladen 1956.

– Kostenrechnung und Preispolitik, 8. Aufl., bearb. von R. Bauer, Köln und Opladen 1963; die 1. Aufl. des Werkes erschien als Sonderdruck des Beitrages 'Selbstkostenrechnung', in: ZfhF, 13 (1919), H. 9/10, S. 257 ff., H. 11/12, S. 321 ff, unter gleichem Titel; 2. Aufl. (bis 5. Aufl.) unter dem Titel: Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Titel: Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1925; 5. Aufl. Leipzig 1930; 6. Aufl. unter dem Titel: Selbstkostenrechnung und Preispolitik, Leipzig 1934; 7. Aufl. unter dem Titel: Kostenrechnung und Preispolitik, Köln und Opladen 1956.

Pretiale Wirtschaftslenkung, Bd. 1: Die optimale Geltungszahl, Bd. 2: Pretiale Lenkung des Betriebes, Bremen-Horn 1947.

Schmidt, F., Der Wiederbeschaffungspreis des Umsatztages in Kalkulation und Volkswirtschaft, Berlin 1923.

Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft, Reihe: Betriebs- und finanzwirtschaftl. Forschungen, hrsg. von F. Schmidt, H. 14, Leipzig 1921: unveränd. Nachdruck der 3. Aufl. (Leipzig 1929) unter dem Titel: Die organische Tageswertbilanz, Wiesbaden 1951.

– Kalkulation und Preispolitik, Berlin–Wien 1930, 2. Aufl., Berlin–Wien 1942, erw. Sonderdruck aus: Die Handelshochschule, Lehrbuch der Wirtschaftswissenschaften, hrsg. von F. Schmidt, 1. Aufl., Bd. 1: Betriebswirtschaftslehre, Kap. X, S. 1471 ff Berlin–Wien o.J. (1929).

Schneider, D., Die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Anlagegütern als Bestimmungsgrund der Abschreibungen, Reihe: Beiträge zur betriebswirtschaftl. Forschung, Bd. 14, Köln und Opladen 1961.

Schneider, E., Industrielles Rechnungswesen, 3. Auflage, Tübingen 1961.

Schönfeld, H.M., Kostenrechnung, Reihe: Sammlung Poeschel, hrsg. von H. Seischab, 5. Aufl., Bd. 1 und 2, Stuttgart 1970.

Schwarz, H., Kostenträgerrechnung und Unternehmungsführung, Kosten und Kalkulation, Reihe: Unternehmungsführung in Forschung und Praxis, Herne, Berlin 1969.

Schweitzer, M., Struktur und Funktion der Bilanz, Grundfragen der betriebswirtschaftlichen Bilanz in methodologischer und entscheidungstheoretischer Sicht, Reihe Betriebswirtschaftl. Forschungsergebnisse, Bd. 57, Berlin 1972.

Seischab, H., Kalkulation und Preispolitik, Leipzig 1944.

Swoboda, P., Die betriebliche Anpassung als Problem des betrieblichen Rechnungswesens, Wiesbaden 1964.

Thielmann, K., Der Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1964.

Virkkunen, H., Das Rechnungswesen im Dienste der Leitung, Systematisch-theoretische Untersuchung der Bereiche Zweige und Aufgaben des Rechnungswesens unter besonderer Beachtung der Leitungsfunktionen, Reihe: Veröffentl. des betriebswirtschaftl. Instituts zu Helsinki 21, aus dem Finnischen übersetzt von C.- von Willebrand, Helsinki 1956.

Vormbaum, H., Kalkulationsarten und Kalkulationsverfahren, Reihe: Sammlung Poeschel, begr. von H. Seischab, Stuttgart 1966.

Weigmann, W., Selbstkostenrechnung, Preisbildung und Preisprüfung in der Industrie, 2. Aufl., Leipzig 1941.

Wittmann, W., Der Wertbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Reihe: Beiträge zur betriebswirtschaftl. Forschung, hrsg. von E. Gutenberg, W. Hasenack u.a., Bd. 2, Köln und Opladen 1956.

Unternehmen und unvollkommene Information, Unternehmerische Voraussicht – Ungewißheit und Planung, Köln und Opladen 1959.

Wolter, A.M., Das Rechnen mit fixen und proportionalen Kosten, Köln und Opladen 1948.

2. Aufsätze

Agthe, K., Stufenweise Fixkostendeckung im System des Direct Costing, in: ZfB, 29 (1959), S. 404 ff.,

– Zur stufenweisen Fixkostendeckung, in: ZfB, 29 (1959), S. 742 ff.

Bidlingmaier, J., Die Ziele der Unternehmer, in: ZfB, 33 (1963), S. 409 ff. und S. 519 ff.

Bock, G., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen in: ZfhF, 11 NF (1959), S. 636, ff.

Böhm, H.H., Die Programmplanung mit Hilfe der Standard-Grenzpreise, in: Taschenbuch für den Betriebswirt, Berlin 1957, S. 93 ff.

Neuere Wirtschaftlichkeitsrechnungen für die Fertigungssteuerung, in: Vordringliche Probleme der Unternehmensorganisation, Berlin 1961, S. 123 ff.

Zur Deckung und Aktivierung fixer Kosten im System der Grenz-Planungsrechnung, in: ZfB, 25 (1955), S. 414 ff. und S. 494 ff.

Bouffier, W., Artikel 'Wert', in: HWB, Bd. IV, Sp. 6313 ff.

Coenenberg, A.G., Artikel 'Abschreibungsdiskussion', in: Wirtschaftswoche Nr. 46/1971, S. 28 ff.

Deyhle, A., Grenz- oder relative Einzelkosten? , in ZfB, 32 (1962), S. 61 ff.

Dlugos, G., Zum Theorem der Grenzkostenkalkulation, in: Organisation und Rechnungswesen, Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag, hrsg. von Erich Grochla, Berlin 1964, S. 479 ff.

Dorn, G., Aussagemöglichkeiten moderner Kostenrechnungsverfahren, in: Organisation und Rechnungswesen, a.a.O. S. 441 ff.

Engelmann, K., Einwände gegen den pagatorischen Kostenbegriff, Eine Erwiderung, in: ZfB, 28 (1958), S. 558 ff.

Engels, W., Exakte Kalkulation, und eine praktische Näherungslösung, in: ZfB, 33 (1963), S. 167 ff.

Falkenroth, G., Zur Auswirkung der fixen Kosten in der betriebswirtschaftlichen Praxis, in: ZfHF, 1 NF (1949) S. 557 ff.

Fettel, J., Ein Beitrag zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: ZfB, 29 (1959), S. 567 ff.

Gaube, H., Probleme der internen Erfolgsrechnung und Erfolgsbeurteilung, in: Betriebsanpassung und Unternehmerentlastung, hrsg. von der Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Berlin 1960, S. 139 ff.

Gutenberg, E., Offene Fragen zur Produktions- und Kostentheorie, in: ZfhF, 5 NF (1953), S. 429ff.

Hahn, D., Direct Costing und die Aufgaben der Kostenrechnung, in: NB, 18 (1965), S. 8 ff.

Haller, H., Kostentheorie und Kostenrechnung, in: Zeitschrift für die gesamten Staatswissenschaften, Bd. 106 (1956), S. 492 ff.

Harrmann, A., Zur Theorie und Praxis der Teilkosten- bzw. Deckungsbeitragsrechnung, in: DB, 18 (1965), S. 1017 ff. und S. 1058 ff.

Hax, H., Kostenbewertung mit Hilfe der mathematischen Programmierung, in: ZfB, 35 (1965), S. 197 ff.

Heine, P., Direct Costing, eine anglo-amerikanische Teilkostenrechnung, in: ZfhF, 11 NF (1959), S. 515 ff.

Heinen, E., Reformbedürftige Zuschlagskalkulation, in: ZfhF, 10 NF (1958), S. 1 ff.

Hessenmüller, B., Erfassung und Auswertung der Vertriebskosten, in: VDI-Taschenbuch 'Industrieller Vertrieb', hrsg. vom Verein deutscher Ingenieure, Düsseldorf 1957, S. 149 ff.

Hürlimann, W., Die Genauigkeit in der Kostenrechnung, in: Die Unternehmung, 9 (1955), S. 46 ff.

Käfer, K., Möglichkeiten der Proportionalisierung fixer Kosten, in: ZfhF, 10 NF (1958), S. 120 ff.

Kern, W., Kalkulation mit Opportunitätskosten, in: ZfB, 35 (1965), S. 133 ff.

Kiefer, G., Zur Theorie und Praxis von Teilkosten- bzw. Deckungsbeitragsrechnungen, in: DB, 18 (1965), S. 1601 ff.

Kilger, W., Die Erfolgsanalyse im Industriebetrieb, in: ZfhF, 12 NF (1960), S. 299ff.

– Produktions- und Kostentheorie als theoretische Grundlage der Kostenrechnung, in: ZfhF, 10 NF (1958) S. 553 ff.

Kloock, J., Conrads, M., Grundzüge der Kostenstellenrechnung, Teil II, in: WiSu, Heft 10/1973, S. 457 ff.

Koch, H., Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: ZfhF, 10 NF (1958), S. 355 ff.

v. Kortzfleisch, G., Kostenquellenrechnung im wachsenden Unternehmen, in: ZfbF, 16 (1964), S. 318 ff.

Kosiol, E., Das Rechnungswesen im Dienste der Unternehmungsführung, in: Aktuelle Fragen der Unternehmung, Beiträge zur Betriebswirtschaftslehre, Gedenkschrift für Alfred Walther, Bern 1957, S.

– Die Plankostenrechnung als Mittel zur Messung der technischen Ergiebigkeit des Betriebsgeschehens (Standardkostenrechnung), in: Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmungsführung, 2. Aufl., Berlin 1960, hier: 1. Aufl., Berlin 1956, S. 15 ff.

Kostenrechnung und Betriebsbuchhaltung, in: HdW, hrsg. von K.Hax und Th. Wessels, 2. Aufl., Köln und Opladen 1966, S. 595 ff.

Kritische Analyse der Wesensmerkmale des Kostenbegriffs, in: Betriebsökonomisierung durch Kostenanalyse, Absatzrationalisierung und Nachwuchserziehung, Festschrift für R. Seyffert zum 65. Geburtstag, hrsg. von E. Kosiol und F. Schlieper, Köln und Opladen 1958, S. 7 ff.

Modellanalyse als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen, in: ZfhF, 13 Nf (1961), S.

– Zur Problematik der Planung in der Unternehmung, in: Zfb, 37 (1967), S. 77 ff.

Kühn, U., Substanzerhaltung, Aufgaben und Grenzen des Rechnungswesens, in: WPg, 6 /1953), S. 510 ff.

Langen, H., Zum betriebswirtschaftlichen Wertbegriff, in: ZfhF, 6NF (1954), S. 538 ff.

Lehmann, M.R., Die Problematik der Preispolitik auf Grenzkosten- und Vollkostenbasis, in: ZfB, 20 (1950), S. 332 ff.

– Die Systematik des Rechnungswesens des Betriebes und der Unternehmung, in: ZHH, 19 (1926), S. 58 ff. und S. 82 ff.

Lorentz, St., Der Kostenbegriff, in: ZfB, 8 (1981), S. 27 ff. und S. 81 ff.

Matz, A., Zweck und Gestalt der Kostenrechnung, in: ZfB, 23 (1953), S. 681 ff.

Medicke, W., Der Mythos von den fixen Kosten und die betriebswirtschaftliche Leistungs-Abrechnung, in: ZfB, 33 (1963), S. 103 ff.

Mellerowiez, K., Die neuesten Entwicklungstendenzen der Kostenrechnung und ihre praktische Bedeutung, in: Mitteilungen der IHK zu Dortmund, Jan.1959, S. 4 ff.

Menrad, S., Artikel 'Kosten und Leistung', in: HWB, hrsg. von Erich Kosiol, Stuttgart 1970, S. 870 ff.,

– Die Problematik der Kostenzurechnung, in: WiSt, 1 (1972), H. 11, S. 488 ff.

Michel, H., Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Standard-Grenzpreisrechnung, in: ZfB, 32 (1962), S. 344 ff.

Münstermann, H., Die Bedeutung der Opportunitätskosten für unternehmerische Entscheidungen, in: ZfB, 36 (1966), 1 Ergänzungsheft, S. 18 ff.

NACA, The Analysis of Nonmanufacturing Costs for Managerial Deckisions, in: NACA-Research Report, Research Series Nr. 19, 1951, S. 5 ff.

- Direct Costing, in: NACA-Research Report, Research Series Nr. 23, 1953, S. 1079 ff.

Ottel, F., Systematische Kostenrechnung, in: ZfB, 29 (1959), S. 469 ff.

Plaut, H.G., Die Grenz-Plankostenrechnung, in: ZfB, 23 (1953), S. 347 ff. und S. 402 ff.

- Unternehmenssteuerung mit Hilfe der Voll- oder Grenzplankostenrechnung, in: ZfB, 31 (1961), S. 460 ff.

Pohmer, D., Über die Bedeutung des betrieblichen Werteumlaufs für das Rechnungswesen der Unternehmung, in: Organisation und Rechnungswesen, Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag, hrsg. von Erich Grochla, Berlin 1964, S. 305 ff.

Riebel,P., Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen in: ZfhF, 11 NF (1959), S. 213 ff.

Das Rechnen mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen als Grundlage unternehmerischer Entscheidungen im Fertigungsbereich, in: NB, 14 (1961), S. 145 ff.

– Der Aufbau der Grundrechnung im System des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Aufwand und Ertrag, Zft. der Buchhaltungsfachleute, 10 (1964), H. 4, S. 84 ff.

Riebel, P., – Die Fragwürdigkeit des Verursachungsprinzips im Rechnungswesen, in: Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik, Festschrift für Gerhard Krüger zu seinem 65. Geburtstag, hrsg. von M. Layer und H. Strebel, Berlin 1969, S. 49 ff.

– Die Gestaltung der Kostenrechnung für Zwecke der Betriebskontrolle und Betriebsdisposition, in: Zft , 26 (1956), S. 278 ff., überarb. Nachdruck unter dem selben Titel in: der baubetriebsberater, H. 9/1966 Beilage der Zeitschrift: Die Bauwirtschaft, H. 39/1966, S. 129 ff.

– Die Mängel der Vollkostenrechnung, in: Aufwand und Ertrag, ZfB. der Buchhaltungsfachleute, 10 (1964), S. 5 ff.

– Die Preiskalkulation auf Grundlage von 'Selbstkosten' oder von relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: ZfbF, 16 NF (1964), S. 549 ff.

– Durchführung und Auswertung der Grundrechnung im System des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Aufwand und Ertrag, Zft. für Buchhaltungsfachleute, 10 (1964), S. 117 ff. und S. 142 ff.

Grundlagen des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: Aufwand und Ertrag, Zft. für Buchhaltungsfachleute, 10 (1964), S. 29 ff. und S. 53 ff.

– Kurzfristige unternehmerische Entscheidungen im Erzeugungsbereich auf Grundlage des Rechnens mit relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen, in: NB, 20 (1967), S. 1 ff.

– Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit als Grenzen der Kostenrechnung, in: NB, 12 (1959), S. 41 ff., ein überarb. Nachdruck dieses Aufsatzes erschien in: der baubetriebsberater, H. 3/1966, Beilage zu: Die Bauwirtschaft, 20 (1966). S. 41 ff.

Rummel, K., Die Aussagefähigkeit der Kostennachrechnung von Industrieerzeugnissen, in: BfuP, 3 (1951), S. 385 ff.

Runge, G., Kostentheorie und Kostenrechnung, in: BfuP, 16 (1964), S. 691 ff.

Schmalenbach, E., Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, in: ZfhF, 13 (1919), S. 1 ff. und S. 65 ff.

– Selbstkostenrechnung, in: ZfhF, 13 (1919), S. 257 ff. und S. 321 ff.

– Die Betriebswirtschaftslehre an der Schwelle einer neuen Wirtschaftsverfassung, in: ZfhF, 22 (1928), S. 241 ff.

Schneider, D., Finanzwirtschaftliche Theorie der Produktion, in Produktionstheorie und Produktionsplanung, Festschrift zum 65. Geburtstag von K. Hax, hrsg. von A. Moxter, D. Schneider und W. Wittmann, Köln und Opladen 1966, S. 337 ff.

– Kostentheorie und verursachungsgemäße Kostenrechnung, in: ZfhF, 13 NF (1961), S. 677 ff.

Schubert, W., Kostenträgerstückrechnung als (primäre) Kostenartenrechnung, in: BFuP, 17 (1965), S. 358 ff.

Schwarz, H., Neuere Gesichtspunkte in der Kostenrechnung von Industrie- und Handelsbetrieben, in: NB, 15 (1962), S. 145 ff. und S. 169 ff.

Seicht, G., Die stufenweise Grenzkostenrechnung, Ein Beitrag zur Entwicklung der Deckungsbeitragsrechnung, in: ZfB, 33 (1963, S. 693 ff.

Stewens, O., Gefahren der Deckungsbeitragsrechnung, in: DB, 16 (1968), S. 1473 ff.

Stützel, W., Entscheidungstheoretische Elementarkategorien als Grundlage einer Begegnung von Wirtschaftswissenschaften und Rechtswissenschaften, in: ZfB, 36 (1966), S.

Szyperski, N., Zur Anwendung des Terminus 'pagatorisch', in: Organisation und Rechnungswesen, a.a.O., S. 351 ff.

Vodrazka, K., Die Möglichkeiten der Kostenzurechnung, in: Der Österreichische Betriebswirt, 14 (1964), S. 11 ff.

Vormbaum, H., Fixe Kosten, Ihre sich wandelnde Problematik, in: WPg, 15 (1962, S. 337 ff.

Walb, E., Zur Theorie der Erfolgsrechnung, in: ZfhF, 17 (1923), S. 416 ff.

Wille, F., Direktkostenrechnung mit stufenweisen Fixkostendeckung, eine Stellungnahme, in: ZfB, 29 (1959) S. 737 ff.

Wittrock, W., Die Aussagefähigkeit der Kostenrechnungssysteme in: BFuP, 13 (1961), S. 630 ff.

Woitschach, M., Möglichkeiten und Grenzen der Deckungsbeitragsrechnung, in: DB, 16 (1963), S. 1 ff.

Zachert, H.–K., Die Bewertung in der Kostenrechnung unter dem Gesichtspunkt ihrer Aufgaben, in: BFuP, 1 (1949), S. 564 ff.

Zoll, W., Kostenbegriff und Kostenrechnung, Zur Diskussion über den pagatorischen Kostenbegriff, in: ZfB, 30 (1960), S. 15 ff. und S. 96 ff.

Dissertationen

Bachmann, W.O., Absatzkostenrechnung, Grundlagen und praktische Auswertung, Diss. St. Gallen, Winterthur 1965.

Becker, H.D., Die Anforderungen der Preispolitik an die Gestaltung der Kostenrechnung, Diss. Frankfurt/M. 1962.

Börner, D., Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss. München 1961.

Brömer, H., Die Zuverlässigkeit des Fertigungslohnes als Zuschlagsbasis, Diss. TU Berlin 1957.

Colsman, P., Die fixen Kosten und ihre Beeinflussung durch die Betriebspolitik, Diss. Nürnberg–Erlangen 1961.

Egger, A., Die Kostenerfassung im Betriebe, Diss. Hochschule für Welthandel, Wien 1954.

Fassbender, W., Betriebsindividuelle Kostenerfassung und Kostenaufwendung, Diss. Frankfurt/M. 1964.

Göppl, H., Kosteneinflußgrößen, Betriebsgröße und Beschäftigungsgrad, Diss. Köln 1963.

Haas, G., Beitrag zur Gestaltung der Kostenrechnung in Theorie, Rechnung und Wirklichkeit, Diss. Mannheim 1950.

Heiss, Th., Theoretische Grundlagen für die empirische Ermittlung indirekter Kostenfunktionen, Diss. Saarbrücken 1960.

Heraeus, J., Direct Costing als Grundlage kurzfristiger Unternehmerentscheidungen, Diss. München 1963.

Iffländer, H., Vertriebskosten, ihre Erfassung und Zurechnung in der Industrie, Diss. TU Berlin 1962.

Ilg, E.,	Systematische Darstellung moderner Kostenrechnungsformen und Untersuchung ihrer Aussagemöglichkeiten bei unternehmerischen Entscheidungen im Absatzprozeß, Diss. TU Berlin 1967.
Jacobs, O.H.,	Die Produktions- und Kostentheorie als theoretische Grundlage der industriellen Kostenrechnung unter Berücksichtigung der unternehmerischen Zielvorstellung, Diss. TH Aachen 1966.
Jonas, J.W.,	Die Erfassung und Verteilung der Kosten industrieller Hilfsbetriebe, Diss. Köln 1928.
Kartaun, J.,	Die Beziehungen zwischen den Produktionsfunktionen und den Sollkostenfunktionen unter besonderer Berücksichtigung der Zeit, Diss. Köln 1958.
Kießling, G.,	Die Problematik der Genauigkeit in der Gemeinkostenrechnung, Diss. Handels-Hochschule Leipzig 1938.
Kscharuner, H.,	Die Bewertung in der Kostenrechnung, Diss. TU Berlin 1964.
Kurz, I.,	Das Wesen der verschiedenen Fixkostentheorien und ihre Verwertungsmöglichkeiten für die betriebliche Preispolitik, Diss. TU Berlin 1968.
v. Meyer, G.,	Die Abhängigkeit der Kosten vom Kapazitätsausnutzungsgrad, Diss. Darmstadt 1963.
Muhme, H.,	Das Grenzprinzip in der Kostenrechnung, Diss. TU Berlin 1967.
Munzel, G.,	Die Berücksichtigung der fixen Kosten in der Kostenträgerrechnung, Diss. Aachen 1966.
Peterck, H.,	Fixkostenendeckungsrechnung, Darstellung und Beurteilung, Diss. TU Berlin 1967.
Pfeil, B.,	Möglichkeiten und Grenzen der Deckungsbeitragsrechnung als Grundlage der gewinnorientierten Absatztrategie, Diss. München 1971.
Sarkar, N.,	Möglichkeiten der unternehmerischen Preisentscheidungen auf der Grundlage von Direct Costing, Diss. Köln 1966.
Schmidt, W.,	Das Periodisierungsproblem in der theoretischen Nationalökonomie, Diss. Marburg 1960.
Schmitz, G.,	Der Zusammenhang von Kostentheorie und Kostenrechnung, Diss. Köln 1957.
Schönnenbeck, H.,	Grenzen der Kostenrechnung, Diss. Köln 1950.
Schulz, Th.,	Die Anpassung der Kostenrechnung an das Wachstum von Großunternehmen, Diss. TU Berlin 1970.
Seicht, G.,	Die Grenzbetrachtung in der Entwicklung des betrieblichen Rechnungswesens, Diss. Wien 1962.
Seifert, A.,	Retrograde Planungsrechnung und Programmplanung, Neue Rechnungsverfahren und ihre Bedeutung für die Unternehmensführung, Diss. Würzburg 1961.
Selig, J.,	Der Kostenbegriff in der Kostenrechnung und in der Kostentheorie, Diss. St. Gallen, o.O., o.J. 1947).
Zetzmann, K.–H.,	Kostenerfassung und Kostenverrechnung in der Pharmazeutischen Industrie, Diss. Marburg 1968.

4. Sonstiges

Allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung, Erlaß des Reichswirtschaftsministers und des Reichskommissars für die Preisbildung vom 16. Januar 1939, hrsg. vom Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, Berlin 1939.

Allgemeine Regeln zur Industriellen Kostenrechnung, hrsg. von der Reichsgruppe Industrie, Berlin, bearb. von Adolf Müller, Stuttgart 1942, Schriftenreihe zur Industriellen Leistungssteigerung, Reihe B, Heft 1.

Der Große Brockhaus, 16., völlig neubearb. Aufl., in zwölf Bänden, Bd. 12, Wiesbaden 1957.

Der Große Duden, Bedeutungswörterbuch, Bd. 10, bearb. von P. Grebe, R. Köster, W. Müller und anderen, Wien, Zürich 1970.

Dorsch, F., Psychologisches Wörterbuch, 6. Aufl., völlig revid. unter Mitarbeit von W. Traxel, Hamburg und Bern 1959.

Fisler, R., Handwörterbuch der Philosophie, 2. Auflage, Berlin 1922.

Hoffmeister, J. (Hrsg.) Wörterbuch der philosophischen Begriffe, 2. Auflage, Hamburg 1955.

Philosophisches Wörterbuch, begr. von H. Schmidt, Kröner's Taschenausgabe, Bd. 13, 16 Aufl., durchgesehen, ergänzt und hrsg. von G. Schischkoff, Stuttgart 1961.

Richtlinien zur Organisation der Buchführung (Im Rahmen eines geordneten Rechnungswesens), Erlaß des Reichs- und Preußischen Wirtschaftsministers und des Reichskommissars für die Preisbildung vom 11. November 1937.

Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen (VPÖ.) vom 11. August 1943 (RGBl.I, S. 482 ff.).

Verordnung über die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber, mit einer Anlage zu § 1 dieser Verordnung: Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber (LSÖ), vom 15. November 1938 (RGBl.I, S. 1623 ff.).

Manuskript (Eigenausfertigung) der Vorlesung 'Kostenrechnung', gehalten von Prof. Dr. Siegfried Menrad an der Universität Tübingen (WS 1968/69).

Abkürzungsverzeichnis

BewG	Bewertungsgesetz
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
DB	Der Betrieb
EStG	Einkommensteuergesetz
HdW	Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften
HWB	Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
IHK	Industrie- und Handelskammer
KStG	Körperschaftssteuergesetz
NAA	National Association of Accountants
NACA	National Association of Cost Accountants
NB	Neue Betriebswirtschaft
N.F.	Neue Folge
RKW	Rationalisierungs-Kuratorium der Deutschen Wirtschaft
VDI	Verein deutscher Ingenieure
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium
WPg	Wirtschaftsprüfung
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (bis 1963 ZfhF)
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung (ab 1964 ZfbF)
ZHH	Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis

Lebenslauf

Zur Person:	Gerhard S c h ä f e r , geb. am 7. März 1948 in Esslingen/N als Sohn der Eheleute David und Olga Schäfer. Heirat mit der Grundschullehrerin Monika Schäfer, geb. Seidenberg, am 15. Mai 1970.
Schulbildung:	1954 – 1958 Grundschule Esslingen (Schillerschule) 1958 – 1964 Schelztor-Gymnasium Esslingen 1964 – 1966 Wirtschafts-Gymnasium Esslingen Reifeprüfung am 25. Oktober 1966 am Wirtschafts-Gymnasium Esslingen.
Studium:	Studium der Volkswirtschaftslehre. WS 1966/67 Universität Stuttgart, WS 1967/68 – WS 1970/71 Universität Tübingen. Diplom-Arbeit: Die Gewerbesteuer im Rahmen der Gemeindesteuerreform (Fachbereich Rechtswissenschaften/ Prof. Dr. W. Bayer). Examen im April 1971 an der Universität Tübingen.
Tätigkeit nach dem Examen:	1.6.1971 – 30.4.1972 Tätigkeit als geprüfte wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Finanzwissenschaft an der Universität Tübingen. Lehrstuhlinhaber: Prof. Dr. D. Pohmer. Anschließend Stipendium nach dem Graduierten-Förderungsgesetz bis 30.4.1973. Ab 1.6.1973 Tätigkeit als Verwalter einer wissenschaftlichen Assistentenstelle bei Prof. Dr. J. Werner, Universität Stuttgart-Hohenheim. Ab 1.4.1974 Prüfungstätigkeit beim Verband Württembergischer Wohnungsunternehmen e.V. mit dem Ziel, Wirtschaftsprüfer zu werden.

Druck: SPRINT-DRUCK GmbH
7 Stuttgart 30, Wiener Str. 117
Telefon 81 26 69

Lebenslauf

Zur Person:	Gerhard S c h ä f e r , geb. am 7. März 1948 in Esslingen/N als Sohn der Eheleute David und Olga Schäfer. Heirat mit der Grundschullehrerin Monika Schäfer, geb. Seidenberg, am 15. Mai 1970.
Schulbildung:	1954 – 1958 Grundschule Esslingen (Schillerschule) 1958 – 1964 Schelztor-Gymnasium Esslingen 1964 – 1966 Wirtschafts-Gymnasium Esslingen Reifeprüfung am 25. Oktober 1966 am Wirtschafts-Gymnasium Esslingen.
Studium:	Studium der Volkswirtschaftslehre. WS 1966/67 Universität Stuttgart, WS 1967/68 – WS 1970/71 Universität Tübingen. Diplom-Arbeit: Die Gewerbesteuer im Rahmen der Gemeindesteuerreform (Fachbereich Rechtswissenschaften/ Prof. Dr. W. Bayer). Examen im April 1971 an der Universität Tübingen.
Tätigkeit nach dem Examen:	1.6.1971 – 30.4.1972 Tätigkeit als geprüfte wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Finanzwissenschaft an der Universität Tübingen. Lehrstuhlinhaber: Prof. Dr. D. Pohmer. Anschließend Stipendium nach dem Graduierten-Förderungsgesetz bis 30.4.1973. Ab 1.6.1973 Tätigkeit als Verwalter einer wissenschaftlichen Assistentenstelle bei Prof. Dr. J. Werner, Universität Stuttgart-Hohenheim. Ab 1.4.1974 Prüfungstätigkeit beim Verband Württembergischer Wohnungsunternehmen e.V. mit dem Ziel, Wirtschaftsprüfer zu werden.

Druck: SPRINT-DRUCK GmbH
7 Stuttgart 30, Wiener Str. 117
Telefon 81 26 69

Druck: SPRINT-DRUCK GmbH
7 Stuttgart 30, Wiener Str. 117
Telefon 81 26 69